

# **СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ОПОДАТКУВАННЯ, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ**

**Навчальний посібник**

*Рекомендовано*

*Вченою радою Кіровоградського національного технічного університету*

**2016**

УДК 336.22:658.11](075)

ББК 65.261.4я7+65.29я7

С89

**Авторський колектив:**

д.е.н, професор Г.М. Давидов (розділ 1, тема 2, § 2.1; розділ 6, тема 14, §14.1);

д.е.н., професор І.К. Дрозд (розділ 6, тема 13);

В.М. Іванков (розділ 1, тема 2, § 2.2; розділ 6, тема 14, §14.2);

к.е.н. О.Л. Макеєва (розділ 1, тема 2, § 2.3, розділ 6, тема 14, §14.4);

к.е.н., доцент О.А. Магопець (розділ 1, тема 2, §2.4; розділ 4, тема 8, §8.1, 8.2, 8.3; розділ 5, тема 11, §11.1, 11.2; розділ 6, тема 12, §12.1, 12.2, 12.3);

к.е.н., доцент Г.Б. Назарова (розділ 2, тема 3; розділ 2, тема 4; розділ 3, тема 5; розділ 3, тема 6; розділ 4, тема 8, §8.4, 8.5; розділ 4, тема 9; розділ 5, тема 11, §11.3, 11.4; розділ 6, тема 14, §14.3);

к.е.н., доцент В.В. Шалімов (розділ 5, тема 10; розділ 3, тема 7, §7.1, 7.3);

д.е.н., професор Н.С. Шалімова (розділ 1, тема 1; розділ 3, тема 7, §7.2)

**Рецензенти:**

**Лісовий Андрій Васильович**, доктор економічних наук, професор  
завідувач кафедри аудиту та економічного аналізу  
Університету Державної фіскальної служби України

**Лоханова Наталія Олексіївна**, доктор економічних наук, професор  
Завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Одеського національного економічного університету

**Проскура Катерина Петрівна**, доктор економічних наук, професор  
кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Кіровоградського національного технічного університету  
Протокол № 2 від 31 жовтня 2016 р.*

С89

**Суб'єкти господарювання: оподаткування, контроль та аудит: навчальний посібник** / Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, В.М. Іванков, О.Л. Макеєва, О.А. Магопець, Г.Б. Назарова, В.В. Шалімов, Н.С. Шалімова / за редакцією Г.М. Давидова. – К.: «ТОВ Видавництво «Сова», 2016. – 590 с.

ISBN 978-966-97637-0-9

У навчальному посібнику на основі вимог чинного законодавства України та міжнародних стандартів висвітлено теоретичні та практичні аспекти оподаткування суб'єктів господарювання, їх контролю та аудиту. Розглянуто такі питання: характеристика та класифікація суб'єктів господарювання, умови ведення господарської діяльності, теоретичні основи механізму оподаткування суб'єктів господарювання, порядок розрахунку та сплати прямих і непрямих податків, податку з доходів фізичних осіб, єдиного соціального внеску, особливості застосування спеціальних податкових режимів оподаткування суб'єктів господарювання, сутність, принципи, організація і методика податкового контролю та державного аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, незалежна аудиторська діяльність та оподаткування суб'єктів господарювання.

Навчальний посібник призначено для аудиторів, економістів, бухгалтерів, керівників суб'єктів господарської діяльності, студентів економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів вищих навчальних закладів

ISBN 978-966-97637-0-9

© Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, В.М. Іванков,  
О.Л. Макеєва, О.А. Магопець, Г.Б. Назарова,  
В.В. Шалімов, Н.С. Шалімова, 2016  
© ТОВ «Видавництво «Сова», 2016

## ЗМІСТ

<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ .....</b>	<b>7</b>
<b>Тема 1. Суб'єкти господарювання в системі оподаткування .....</b>	<b>7</b>
1.1. Поняття та види господарської діяльності .....	7
1.2. Характеристика суб'єктів господарювання, умови їх утворення та припинення .....	9
1.3. Види суб'єктів господарювання .....	12
1.4. Неприбуткові установи та організації .....	28
1.5. Оцінювання середовища функціонування та розвитку суб'єктів господарювання .....	31
Контрольні питання .....	35
Тестові питання .....	36
<b>Тема 2. Теоретичні основи оподаткування суб'єктів господарювання .....</b>	<b>41</b>
2.1. Передумови виникнення та розвитку податків .....	41
2.2. Економічна сутність податків та їх класифікація .....	45
2.3. Сучасна система оподаткування в Україні.....	63
2.4. Механізм оподаткування суб'єктів господарювання.....	80
Контрольні питання .....	86
Тестові питання .....	87
<b>РОЗДІЛ 2. НЕПРЯМІ ПОДАТКИ В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ .....</b>	<b>91</b>
<b>Тема 3. Порядок нарахування та сплати податку на додану вартість суб'єктами господарювання .....</b>	<b>91</b>
3.1. Економічна сутність податку на додану вартість та основні вимоги щодо реєстрації платників податку на додану вартість .....	91
3.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на додану вартість .....	101
3.3. Особливості оподаткування податком на додану вартість в окремих випадках .....	115
3.4. Електронне адміністрування податку на додану вартість .....	121
3.5. Порядок оформлення податкових накладних, основні принципи їх реєстрації .....	127
3.6. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на додану вартість .....	135
Контрольні питання .....	140
Тестові питання .....	141
<b>Тема 4. Порядок нарахування та сплати акцизного податку суб'єктами господарювання .....</b>	<b>145</b>
4.1. Економічна сутність акцизного податку та основні вимоги щодо реєстрації платників акцизного податку .....	145
4.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування акцизного податку .....	149
4.3. Особливості оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів .....	154
4.4. Особливості оподаткування реалізації пального акцизним податком .....	158
4.5. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з акцизного податку .....	167

<i>Контрольні питання</i> .....	170
<i>Тестові питання</i> .....	171
<b>РОЗДІЛ 3. ПРЯМІ ПОДАТКИ В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> .....	175
<b>Тема 5. Порядок нарахування та сплати податку на прибуток суб'єктами господарювання</b> .....	175
5.1. Економічна сутність податку на прибуток .....	175
5.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на прибуток .....	182
5.3. Особливості оподаткування податком на прибуток окремих видів діяльності та операцій .....	215
5.4. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств .....	226
<i>Контрольні питання</i> .....	231
<i>Тестові питання</i> .....	232
<b>Тема 6. Порядок нарахування та сплати податку на майно суб'єктами господарювання</b> .....	235
6.1. Економічна сутність та склад податку на майно .....	235
6.2. Порядок нарахування та сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки .....	243
6.3. Порядок нарахування та сплати транспортного податку .....	247
6.4. Порядок нарахування та сплати податку за землю .....	248
<i>Контрольні питання</i> .....	255
<i>Тестові питання</i> .....	256
<b>Тема 7. Порядок нарахування та сплати ресурсних та рентних платежів суб'єктами господарювання, інших податків і зборів</b> .....	259
7.1. Порядок обчислення екологічного податку, подання податкової звітності та сплати .....	259
7.2. Рентні платежі в механізмі оподаткування суб'єктів господарювання .....	273
7.3. Порядок нарахування та сплати туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів .....	301
<i>Контрольні питання</i> .....	303
<i>Тестові питання</i> .....	303
<b>РОЗДІЛ 4. ПОДАТОК З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА СОЦІАЛЬНІ ВНЕСКИ В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> .....	309
<b>Тема 8. Порядок оподаткування податком на доходи фізичних осіб</b> .....	309
8.1. Економічна сутність податку на доходи фізичних осіб .....	309
8.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб .....	326
8.3. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб окремих видів доходів .....	343
8.4. Особливості оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності при застосуванні загальної системи оподаткування.....	354

8.5. Основні вимоги щодо подання податкового розрахунку з податку на доходи фізичних осіб та порядок подання декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації) .....	361
<i>Контрольні питання</i> .....	387
<i>Тестові питання</i> .....	388
<b>Тема 9. Єдиний соціальний внесок в механізмі оподаткування суб'єктів господарювання</b> .....	393
9.1. Економічна сутність єдиного соціального внеску .....	393
9.2. Механізм визначення бази оподаткування та ставки єдиного соціального внеску .....	396
9.3. Особливості оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування окремих видів господарських операцій .....	404
9.4. Основні вимоги щодо подання звітів щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування .....	408
<i>Контрольні питання</i> .....	413
<i>Тестові питання</i> .....	414
<b>РОЗДІЛ 5. СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> .....	419
<b>Тема 10. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності</b> .....	419
10.1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності .....	419
10.2. Порядок обчислення та сплати єдиного податку платниками першої-третьої груп ...	426
10.3. Основні вимоги щодо ведення обліку та подання податкової декларації єдиного податку платниками першої-третьої груп .....	429
<i>Контрольні питання</i> .....	435
<i>Тестові питання</i> .....	436
<b>Тема 11. Спрощена система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників ..</b>	440
11.1. Передумови становлення й тенденції розвитку спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників .....	440
11.2. Особливості спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та їх вплив на розвиток підприємницької діяльності .....	448
11.3. Порядок обчислення та сплати єдиного податку платниками четвертої групи .....	451
11.4. Особливості нарахування та сплати ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками .....	457
<i>Контрольні питання</i> .....	466
<i>Тестові питання</i> .....	467
<b>РОЗДІЛ 6. КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> .....	472
<b>Тема 12. Державний фінансовий контроль в сфері оподаткування суб'єктів господарювання</b> .....	472
12.1. Сутність, основні принципи та інституційний розвиток державного контролю в сфері оподаткування .....	472
12.2. Організація державного фінансового контролю у сфері оподаткування суб'єктів господарювання .....	478
12.3. Види та порядок проведення перевірок контролюючими органами .....	485

<i>Контрольні питання</i> .....	494
<i>Тестові питання</i> .....	495
<b>Тема 13. Державний аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов’язкових платежів</b> .....	499
12.1. Сутність контролю та системи державного фінансового контролю: теоретичний аспект .....	499
12.2. Принципи державного аудиту .....	505
12.3. Фінансовий аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов’язкових платежів .....	508
<i>Контрольні питання</i> .....	516
<i>Тестові питання</i> .....	517
<b>Тема 14. Аудиторська діяльність та оподаткування суб’єктів господарювання</b> .....	522
14.1. Класифікація аудиторських послуг в сфері оподаткування суб’єктів господарювання .....	522
14.2. Врахування вимог податкового законодавства при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності .....	536
14.3. Супутні послуги в сфері оподаткування. Завдання з узгоджених процедур .....	548
14.4. Супутні послуги в сфері оподаткування. Завдання з підготовки інформації ....	560
<i>Контрольні питання</i> .....	569
<i>Тестові питання</i> .....	570
<b>ПРАВИЛЬНІ ВІДПОВІДІ НА ТЕСТОВІ ПИТАННЯ</b> .....	574
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	575

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

### **ТЕМА 1. СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ**

- 1.1. Поняття та види господарської діяльності**
- 1.2. Характеристика суб'єктів господарювання, умови їх утворення та припинення**
- 1.3. Види суб'єктів господарювання**
- 1.4. Неприбуткові установи та організації**
- 1.5. Оцінювання середовища функціонування та розвитку суб'єктів господарювання**

#### **1.1. ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Учасниками відносин у сфері господарювання є суб'єкти господарювання, споживачі, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, а також громадяни, громадські та інші організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

*Сферу господарських відносин* становлять господарсько-виробничі, організаційно-господарські та внутрішньогосподарські відносини. *Господарсько-виробничими* є майнові та інші відносини, що виникають між суб'єктами господарювання при безпосередньому здійсненні господарської діяльності. Під *організаційно-господарськими відносинами* розуміються відносини, що складаються між суб'єктами господарювання та суб'єктами організаційно-господарських повноважень у процесі управління господарською діяльністю. *Внутрішньогосподарськими* є відносини, що складаються між структурними підрозділами суб'єкта господарювання, та відносини суб'єкта господарювання з його структурними підрозділами.

**Під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність (ст. 3 Господарського кодексу України).**

Виходячи зі змісту законодавчого визначення поняття господарської діяльності видається можливим навести такі *ознаки* останньої:

1. Господарська діяльність здійснюється спеціальними суб'єктами - суб'єктами господарювання.
2. Господарська діяльність полягає у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг не для власних потреб суб'єкта господарювання, а для задоволення потреб інших осіб;
3. Результати господарської діяльності мають вартісний характер і цінову визначеність, тобто функціонують як товар.
4. Господарська діяльність об'єднує приватноправові інтереси суб'єкта господарювання і публічні інтереси (в широкому сенсі інтереси держави, суспільства, інших учасників господарської діяльності).

Господарська діяльність поділяється на такі види:

1. Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і

соціальних результатів і з метою одержання прибутку, є *підприємництвом*, а суб'єкти підприємництва - підприємцями.

2. Господарська діяльність, яка здійснюється без мети одержання прибутку, є *некомерційною господарською діяльністю*.

Окремими різновидом господарської діяльності є *господарче забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів* – діяльність негосподарюючих суб'єктів, спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, що здійснюється за участі або без участі суб'єктів господарювання.

**Підприємництво** – це **самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку (ст. 42 Господарського кодексу України).**

Виокремлюються такі *ознаки підприємницької діяльності*:

1. Підприємництво є діяльністю, тобто сукупністю постійно або систематично здійснюваних дій щодо виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг.

2. Самостійність здійснення підприємницької діяльності: фізичні і юридичні особи самостійно, тобто своєю владою і в своєму інтересі здійснюють підприємницьку діяльність.

3. Ініціативність підприємницької діяльності: підприємці свідомо ставлять себе у ситуацію персональної відповідальності за успіх або невдачу справи, і вважають, що здатні впливати на результати своїх дій.

3. Систематичний характер підприємницької діяльності: систематичність відмежовує підприємництво від інших видів економічної діяльності, які можуть приносити прибуток (доход), але не систематично, не постійно і без спеціальної спрямованості.

4. Ризиковий характер підприємницької діяльності: ризик означає, що всі можливі, негативні для підприємця наслідки його підприємницької діяльності лягають на нього самого; інакше кажучи, саме він приймає їх на себе. Таким чином, ризик і відповідальність – це зворотний бік підприємницької самостійності.

5. Мета підприємницької діяльності: систематичне отримання прибутку через досягнення економічних і соціальних результатів, спрямованих на задоволення суспільних потреб у товарах, роботах і послугах.

Підприємництво здійснюється на основі таких *принципів*:

- вільний вибір підприємцем видів підприємницької діяльності;
- самостійне формування підприємцем програми діяльності, вибір постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів,
- використання яких не обмежено законом, встановлення цін на продукцію і послуги відповідно до закону;
- вільний найм підприємцем працівників;
- комерційного розрахунку та власного комерційного ризику; вільного розпорядження прибутком, що залишається у підприємця після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законом;
- самостійного здійснення підприємцем зовнішньоекономічної діяльності, використання підприємцем належної йому частки валютної виручки на свій розсуд.

**Некомерційна господарська діяльність** – це **самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку (ст. 52 Господарського кодексу України).**



Некомерційна господарська діяльність може здійснюватися:

➤ суб'єктами господарювання державного або комунального секторів економіки у галузях (видах діяльності), в яких відповідно до ст. 12 Господарського кодексу України забороняється підприємництво, на основі рішення відповідного органу державної влади чи органу місцевого самоврядування;

➤ іншими суб'єктами господарювання, яким здійснення господарської діяльності у формі підприємництва забороняється законом.

Не можуть здійснювати некомерційну господарську діяльність органи державної влади, органи місцевого самоврядування, їх посадові особи.

До суб'єктів некомерційної господарської діяльності можна віднести:

➤ установи, організації, створені органами державної влади України, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

➤ установи, організації, створені органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

➤ кредитні спілки;

➤ благодійні фонди і благодійні організації;

➤ громадські організації, створені з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності;

➤ творчі спілки;

➤ політичні партії;

➤ науково-дослідні установи;

➤ вищі навчальні заклади III–IV рівнів акредитації, внесені до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави.

За юридичною силою нормативно-правові документи, які регламентують господарську діяльність, класифікуються таким чином:

➤ Конституція України;

➤ закони України;

➤ постанови та інші акти Верховної Ради України;

➤ укази та розпорядження Президента України;

➤ постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України;

➤ нормативно-правові акти міністерств та інших центральних органів виконавчої влади;

➤ нормативно-правові акти державних адміністрацій;

➤ нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування;

➤ внутрішні нормативно-правові акти суб'єктів господарювання (накази, положення тощо).

## **1.2. ХАРАКТЕРИСТИКА СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, УМОВИ ЇХ УТВОРЕННЯ ТА ПРИПИНЕННЯ**

Правовий статус суб'єктів господарювання регламентують:

➤ Конституція України;

➤ розділ II Господарського кодексу України;

➤ глави 7, 8 Цивільного кодексу України;

➤ спеціальні закони України («Про господарські товариства», «Про банки і банківську діяльність», «Про страхування», «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»);

➤ інші нормативно-правові акти, в тому числі й міжнародні угоди, які

ратифіковані Верховною Радою України.

**Суб'єктами господарювання є учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством (ст. 55 Господарського кодексу України).**

На відміну від інших учасників господарських відносин (споживачів, органів державної влади і органів місцевого самоврядування) тільки суб'єкти господарювання безпосередньо здійснюють господарську діяльність. Інакше кажучи, усі суб'єкти господарювання є учасниками господарських відносин, але не всі учасники господарських відносин є суб'єктами господарювання.

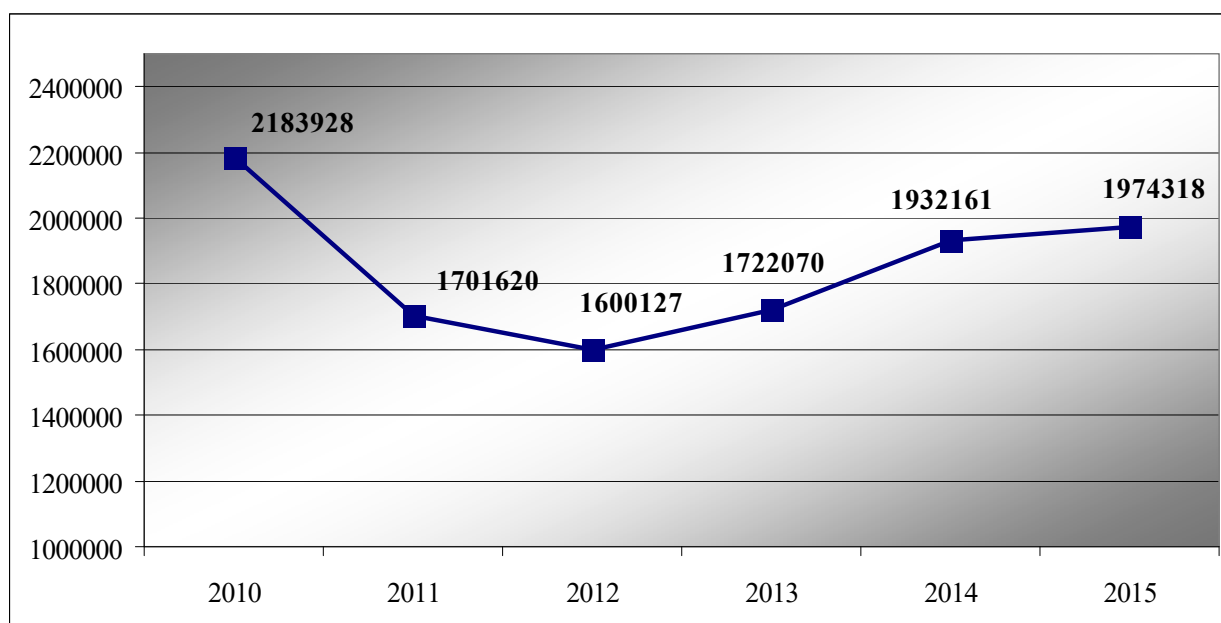
**До суб'єктів господарювання законодавець відносить:**

**1) господарські організації - юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Господарського кодексу України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність і зареєстровані в установленому законом порядку;**

**2) громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.**

За даними Державної служби статистики України в 2010 році кількість суб'єктів господарювання України становила біля 2,2 млн. одиниць (рис 1.1). Їх кількість суттєво скоротилася протягом 2011-2012 рр. - до 1,6 млн. одиниць. Але в наступні роки відбувається їх зростання і в 2015 році їх кількість склала 1974318 одиниць.

Суб'єкт господарювання може бути створений за рішенням власника (власників) майна або уповноваженого ним (ними) органу, а у випадках, спеціально передбачених законодавством, також за рішенням інших органів, організацій і громадян способом заснування нового, реорганізації (злиття, приєднання, виділення, поділу, перетворення) діючого (діючих) суб'єкта господарювання з додержанням вимог законодавства.



**Рис. 1.1. Кількість суб'єктів господарювання України в 2010-2015 рр., од.**

Установчими документами суб'єкта господарювання є рішення про його створення або засновницький договір, а у випадках, передбачених законом, - статут

(положення) суб'єкта господарювання.

Обов'язковою умовою легалізації суб'єкт господарювання, тобто офіційного визнання його учасником господарських відносин на законних підставах, є його державна реєстрація. Діяльність незареєстрованого суб'єкта господарювання, який підлягає державній реєстрації, забороняється.

Припинення діяльності суб'єкта господарювання здійснюється способом його реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації - за рішенням власника (власників) чи вповноважених ним органів, за рішенням інших осіб - засновників суб'єкта господарювання чи їх правонаступників, а у випадках, передбачених Господарським кодексом України, - за рішенням суду.

Виходячи зі змісту ст. 55 Господарського кодексу України можна навести такі ознаки, притаманні суб'єктам господарювання:

- 1) вони здійснюють господарську (підприємницьку та некомерційну) діяльність;
- 2) наділені господарською компетенцією (сукупністю господарських прав та обов'язків);
- 3) мають відокремлене майно;
- 4) несуть відповідальність у межах належного їм майна, крім випадків, передбачених законодавством (наприклад, відповідальність учасників повного товариства).

*Основним критерієм, який закладений у законодавстві щодо класифікації суб'єктів господарювання, можна вважати критерій прибутковості. Суб'єкти господарювання поділяються на два основних види, залежно від того, чи мають вони на меті отримання прибутку за результатами своєї діяльності, чи їх діяльність не спрямована на отримання прибутку, а лише на досягнення певного соціально-економічного ефекту. За таким принципом Господарський кодекс України поділяє суб'єктів господарювання на підприємницькі (комерційні) (Глава 4 Господарського кодексу України) та непідприємницькі (некомерційні) (Глава 5 Господарського кодексу України).*

Залежно від форми власності, напрямків діяльності, кількості учасників тощо, засновники вибирають організаційно-правову форму суб'єкта господарювання (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю та ін.). У переважній більшості суб'єкти господарювання є юридичними особами. Проте Господарський та Цивільний кодекси України передбачають здійснення господарської (підприємницької) діяльності і без створення юридичної особи.

*Другою ознакою суб'єкта господарювання є господарська компетенція - сукупність загальних юридичних можливостей щодо участі у правовідносинах, що закріплюється законодавством за суб'єктами господарювання як суб'єктами права. Вказана ознака визначається в науці господарського права як господарська правосуб'єктність. Таким чином, господарська правосуб'єктність – це визнана законодавством за суб'єктом господарювання сукупність юридичних можливостей щодо участі в безпосередній господарській діяльності та її організації.*

*До третьої ознаки відноситься здатність суб'єкта господарювання реалізовувати власну господарську компетенцію на основі права власності, господарського відання, оперативного управління та оперативно-господарського використання майна відповідно до змісту своєї господарської компетенції Господарського та інших законів України.*

Остання, *четверта*, ознака суб'єкта господарювання забезпечує розвиток

конкурентного ринку із відповідальними контрагентами. Так, ТОВ (товариство з обмеженою відповідальністю) створює статутний (складений) капітал за рахунок внесків його учасників (ст. 52 Закону України «Про господарські товариства»), а, відповідно до ст. 50 Закону України «Про господарські товариства» учасники ТОВ несуть відповідальність у межах своїх вкладів. Така норма одночасно забезпечує майнові інтереси учасників господарського обороту та вказує на відокремленість майна юридичної особи - господарської організації, що надає їй самостійність у товарно-грошових відносинах.

**Суб'єкти господарювання, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів, визнаються платниками податків (п. 15.1 ст. 15 Податкового кодексу України).**

Суб'єкти господарювання як платники податків мають властиві ознаки, а саме:

- це суб'єкти податкових правовідносин;
- це суб'єкти підприємницької діяльності або неприємницької діяльності (неприбуткові організації);
- залежно від способу організації господарської діяльності вони є фізичними або юридичними особами та особами, що не мають статусу юридичної особи (спільна діяльність, відокремлені підрозділи юридичних осіб);
- це резиденти або нерезиденти.

З метою оцінки діяльності суб'єкта господарювання використовується таке поняття як *«фіктивна діяльність суб'єкта господарювання»*. Ознаками фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою - підприємцем, в тому числі визнання реєстраційних документів недійсними, є:

- зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи;
- незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;
- зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження;
- зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників.

### **1.3. ВИДИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Господарське законодавство регламентує правовий статус різних видів суб'єктів господарювання. Кожен вид має законодавчо визначені назву, умови створення, структуру та господарську компетенцію.

**Юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку (ст. 80 Цивільного кодексу України).**

Юридична особа наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, може

бути позивачем і відповідачем у суді. Юридична особа може бути створена шляхом об'єднання осіб і (або) майна.

**Юридичні особи можуть створюватися:**

- у формі товариств;
- у формі установ;
- в інших формах, установлених законом.

*Товариством* є організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі в цьому товаристві. Товариство може бути створено однією особою, якщо інше не встановлено законом. Товариства поділяються на підприємницькі та непідприємницькі.

*Установою* є організація, створена одним або кількома особами (засновниками), які не беруть участі в управлінні нею, шляхом об'єднання (виділення) їхнього майна для досягнення мети, визначеної засновниками, за рахунок цього майна. Товариства, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства), можуть бути створені лише як *господарські товариства* (повне товариство, командитне товариство, товариство з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерне товариство) або *виробничі кооперативи* (ст. 84 Цивільного кодексу України).

Відповідно до ст. 95 Господарського кодексу України *виробничим кооперативом* визнається добровільне об'єднання громадян на засадах членства з метою спільної виробничої або іншої господарської діяльності, що базується на їх особистій трудовій участі та об'єднання майнових пайових внесків, участі в управлінні підприємством і розподілі доходу між членами кооперативу відповідно до їх участі у його діяльності.

Згідно зі ст. 85 Цивільного кодексу України *непідприємницькими товариствами* є товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками. Непідприємницькі товариства (споживчі кооперативи, об'єднання громадян тощо) та установи можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом і якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню.

Господарські організації у формі юридичної особи відповідно до законодавства мають право на відкриття філій і представництв або інших відокремлених підрозділів.

**Відокремленими підрозділами (структурними одиницями) є філії, представництва, відділення та інші структурні підрозділи, що наділяються частиною майна господарських організацій.**

*Філія* – це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює всі або частину її функцій (ст. 95 Цивільного кодексу України). *Представництвом* є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи (ст. 95 Цивільного кодексу України). Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення. Керівники філій і представництв призначаються юридичною особою і діють на підставі виданої нею довіреності. Вони можуть мати рахунок (рахунки) в установах банку, але можуть діяти тільки на підставі права оперативного-господарського використання майна, без статусу юридичної особи.

**Громадянин може здійснювати підприємницьку діяльність:**

- безпосередньо як підприємець або через приватне підприємство, що ним створено;
- із залученням або без залучення найманої праці;
- самотійно або спільно з іншими особами.

**Громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи (ст. 58 та ст. 128 Господарського кодексу України).**

Такий вид суб'єкта господарювання як *фізичні особи-підприємці* є найпростішою формою підприємницького виду господарської діяльності, що здійснюється від свого імені, на власний ризик громадянами, іноземцями, особами без громадянства, які відповідають усім майном, що належить їм на праві приватної власності, за своїми зобов'язаннями (за винятком майна, на яке відповідно до закону не може бути звернене стягнення).

Громадянин-підприємець зобов'язаний:

- у передбачених законом випадках і порядку одержати ліцензію на здійснення певних видів господарської діяльності;
- повідомляти органи державної реєстрації про зміну його адреси, зазначеної в реєстраційних документах, предмета діяльності, інших суттєвих умов своєї підприємницької діяльності, що підлягають відображенню у реєстраційних документах;
- додержуватися прав і законних інтересів споживачів, забезпечувати належну якість товарів (робіт, послуг), що ним виготовляються, додержуватися правил обов'язкової сертифікації продукції, встановлених законодавством;
- не допускати недобросовісної конкуренції, інших порушень антимонопольно-конкурентного законодавства;
- вести облік результатів своєї підприємницької діяльності відповідно до вимог законодавства;
- своєчасно надавати органам доходів і зборів декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію), інші необхідні відомості для нарахування податків та інших обов'язкових платежів; сплачувати податки та інші обов'язкові платежі в порядку і в розмірах, встановлених законом.

**Підприємство – це самотійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами (ст. 62 Господарського кодексу України).**

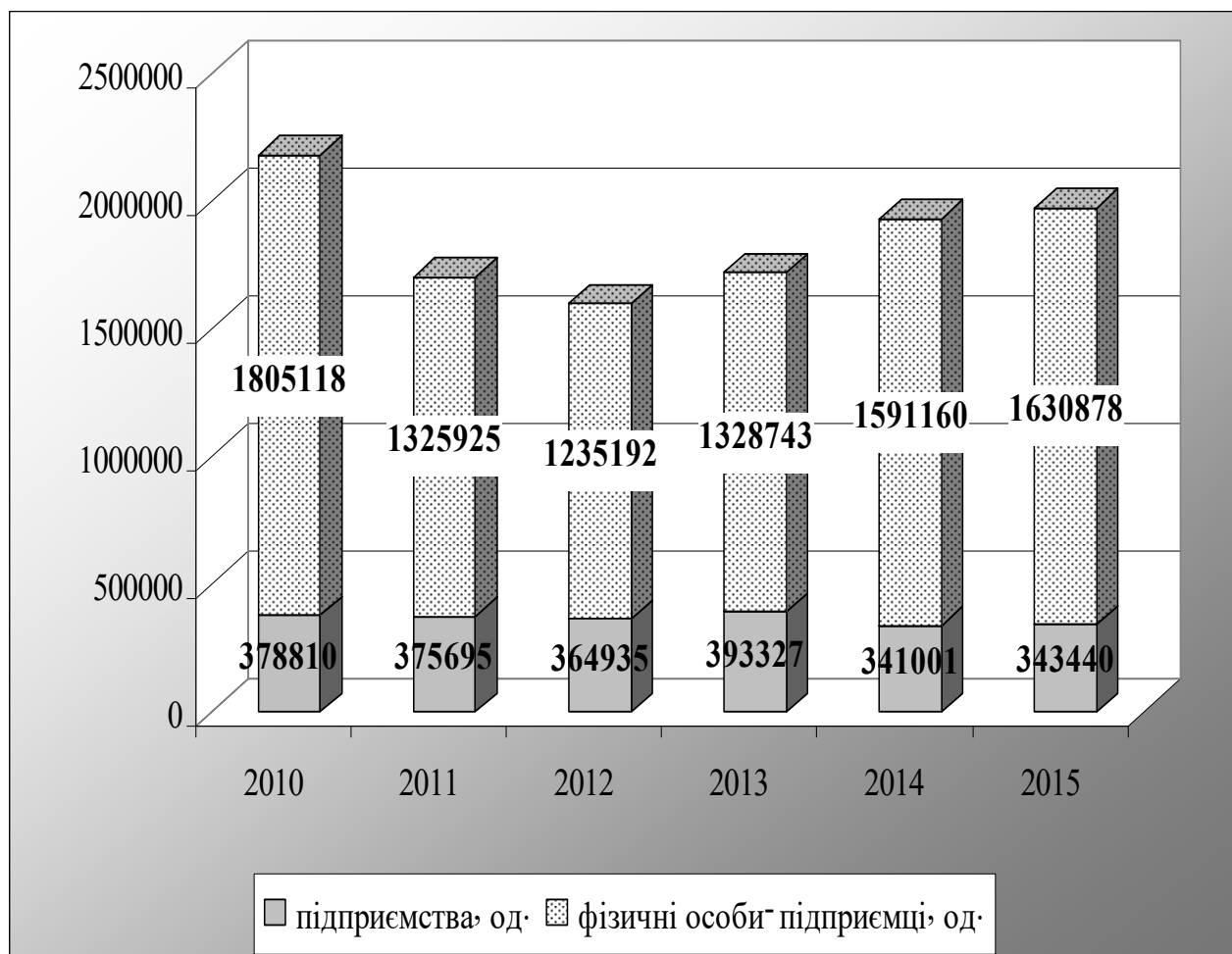
Підприємства можуть створюватись як для здійснення підприємництва, так і для некомерційної господарської діяльності. Підприємство, якщо законом не встановлене інше, діє на підставі статуту.

Підприємства в Україні здійснюють свою діяльність відповідно до вимог ст. 62-71 Господарського кодексу, якщо інше щодо підприємств окремих видів не передбачено цим Кодексом та іншими законами, прийнятими відповідно до цього Кодексу (ст. 72 Господарського кодексу України).

Дані Державної служби статистики України свідчать, що найбільшу питому вагу в складі суб'єктів господарювання займають фізичні особи - підприємці - 82,7% (2010 рік), 77,2% (2012 рік), 82,6% (2015 рік), а частка підприємств не перевищує

коливається протягом 2010-2015 рр. в межах від 17,3% (2010 рік) до 22,8% (2012 та 2013 роки).

Кількість фізичних осіб - підприємців в 2010 році становила 1,8 млн. одиниць, а підприємств - 379 тис. одиниць. Протягом 2010-2015 рр. кількість фізичних осіб - підприємців зменшилася до 1,6 млн. одиниць (на 9,7%), а кількість підприємств - до 343 тис. одиниць (на 9,3%) (рис. 1.2 ).



**Рис. 1.2. Кількість підприємств та фізичних осіб-підприємців України в 2012-2015 рр.**

**Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України (ЄДРПОУ)** – це автоматизована система збирання, накопичення та опрацювання даних про юридичних осіб, відокремлені підрозділи юридичних осіб, що знаходяться на території України, а також відокремлені підрозділи юридичних осіб України, що знаходяться за її межами.

Суб'єктами ЄДРПОУ є юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб, що знаходяться на території України та провадять свою діяльність на підставі її законодавства.

ЄДРПОУ, як адміністративна складова статистичного реєстру підприємств, є важливим інфраструктурним компонентом державної статистики України. Завдання з ведення ЄДРПОУ покладені на органи державної статистики відповідно до Закону України «Про державну статистику» та Положення про ЄДРПОУ, затвердженого

постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 118 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 22.06.2005 р. № 499 зі змінами).

Підставою для внесення до ЄДРПОУ або виключення з нього даних щодо суб'єктів, а також унесення змін до ЄДРПОУ є надходження з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (ЄДР) до органу державної статистики відомостей про вчинення реєстраційних дій, передбачених Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань».

У 2012–2014 роках відповідно до Закону України від 01.07.2010 № 2390-VI «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» було проведено звіряння даних ЄДР із даними відомчих реєстрів органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування. За результатами проведеної роботи були уточнені дані ЄДРПОУ, кількість суб'єктів якого зменшено за рахунок тих, які були взяті на облік до 2004 року і які не здійснили дій щодо включення в ЄДР відповідно до Закону. Дані про кількість суб'єктів ЄДРПОУ, включаючи дані про юридичних осіб, наведені з урахуванням зазначеного уточнення, у розрізі регіонів та організаційних форм.

На початку 2016 року в Україні в ЄДРПОУ було зареєстровано 1159892 юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів. Інформація про кількість та структуру суб'єктів ЄДРПОУ (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб) за регіонами України на 1 січня 2016 року представлена на рис. 1.3. Найбільша їх кількість і відповідна питома вага - в м. Києві (239,4 тис. одиниць та 20,6%). В областях України кількість таких суб'єктів не перевищує 100,0 тис. одиниць, а їх питома вага - 9,0%.

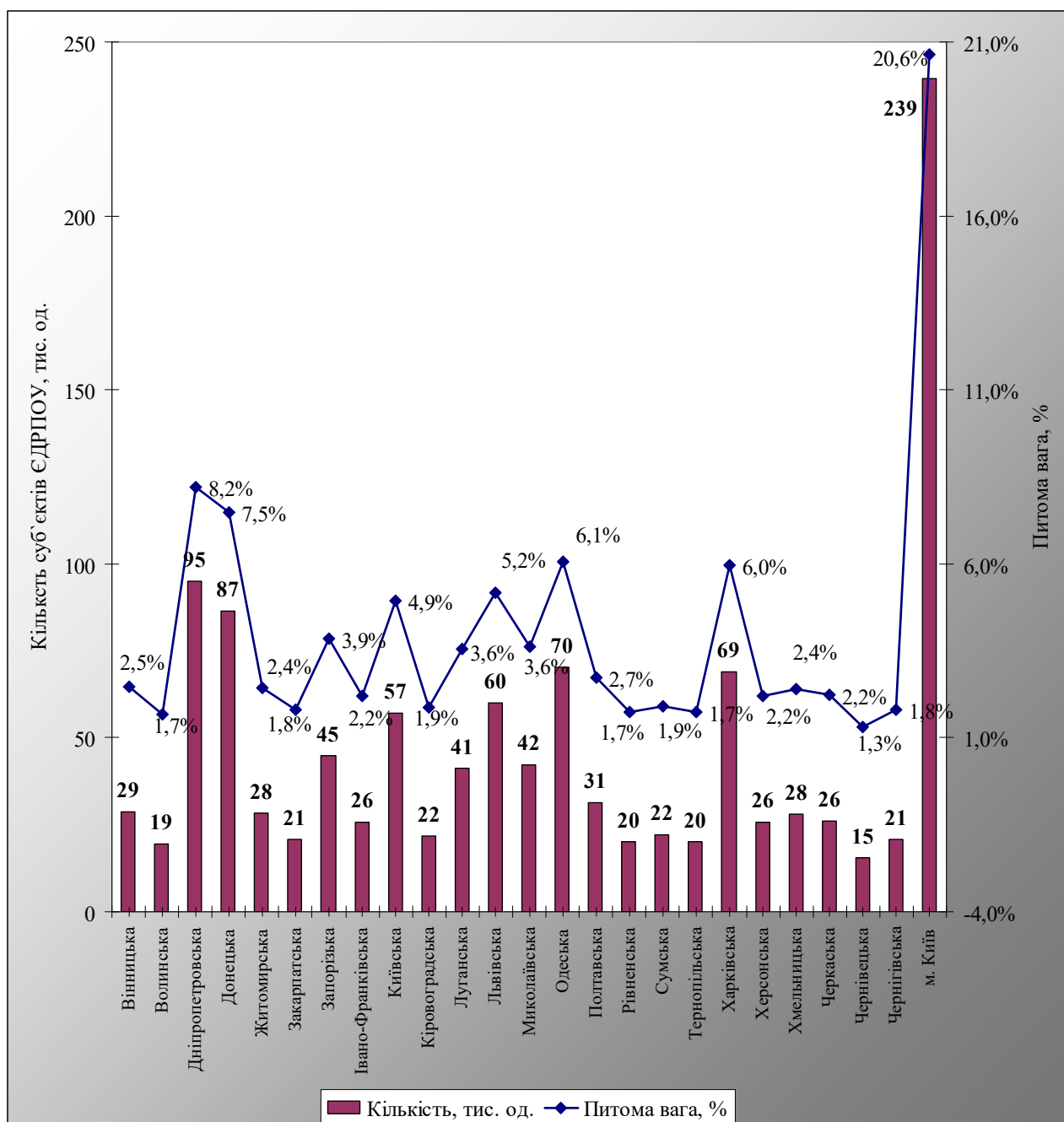
Класифікувати підприємства можна за різними критеріями. Так, за економічними показниками та чисельністю працюючих підприємства можна поділити на малі, середні та великі. За сферою діяльності розрізняються промислові, торговельні підприємства, у сфері послуг тощо.

**Класифікація видів економічної діяльності (далі – КВЕД)** установлює основи для підготовки та поширення статистичної інформації за видами економічної діяльності.

**Об'єктами класифікації у КВЕД є види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, що їх на вищих рівнях класифікації групують у галузі.**

У Господарському кодексі України (ст. 260) і статистичних класифікаціях термін «галузь» визначено як сукупність усіх виробничих одиниць, які здійснюють переважно однакові чи подібні види економічної діяльності. Користуючись терміном «галузь», треба враховувати, що подібність видів економічної діяльності не є чітко визначеною категорією і для різних цілей її можна розглядати як у більш загальному, так і в конкретному контексті. Так, наприклад, цілком правомірно розглядати в загальному контексті як галузі економіки сільське господарство або переробну промисловість. Отже, найбільш узагальнені угруповання видів економічної діяльності на рівні секцій КВЕД дають змогу виділити основні галузі економіки.





**Рис. 1.3. Кількість та структура суб'єктів ЄДРПОУ (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб) за регіонами, на 1 січня 2016 року**

Основний принцип КВЕД полягає в об'єднанні підприємств, що виробляють подібні товари чи послуги або використовують подібні процеси для створення товарів чи послуг (тобто сировину, виробничий процес, методи чи технології), у групи:

- Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство [A];
- Добувна промисловість і розроблення кар'єрів [B];
- Переробна промисловість [C];
- Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря [D];
- Водопостачання, каналізація, поводження з відходами [E];
- Будівництво [F];
- Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і

мотоциклів [G];

➤ Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність [H];

➤ Тимчасове розміщування й організація харчування [I];

➤ Інформація та телекомунікації [J];

➤ Фінансова та страхова діяльність [K];

➤ Операції з нерухомим майном [L];

➤ Професійна, наукова та технічна діяльність [M];

➤ Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування

[N];

➤ Державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування [O];

➤ Освіта [P];

➤ Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги [Q];

➤ Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок [R];

➤ Надання інших видів послуг [S];

➤ Діяльність домашніх господарств [T];

➤ Діяльність екстериторіальних організацій і органів [U].

Сфера охоплення підприємств узагальнена на рис. 1.4.



**Рис. 1.4. Групування підприємств за КВЕД - 2010**

КВЕД побудовано за ієрархічною системою кодування із застосуванням літерно-цифрового коду. Літерні позначки секцій використовують як рубрикатор і їх не використовують у кодуванні. Подальшу деталізацію секцій КВЕД – розділ, група, клас – позначають цифровими кодами.

Структура кодового позначення об'єкта КВЕД:

Y	XX. XX,	
де	Y	- секція (літери латинської абетки від А до U)
	XX	- розділ
	XX.X	- група
	XX.XX	- клас

КВЕД згармонізовано на рівні Y XX (розділ) з Міжнародною стандартною галузевою класифікацією всіх видів економічної діяльності (ISIC, Rev. 4 – 2008) та на рівні Y XX.XX (клас) – з Класифікацією видів економічної діяльності ЄС (NACE, Rev. 2 – 2006).

На відміну від попередніх редакцій, КВЕД не має рівня підсекції через відсутність такого рівня в базовій класифікації NACE (Rev. 2). За результатами перегляду у КВЕД також немає рівня підкласу, що зумовлено значною деталізацією класів у NACE (Rev. 2). З огляду на це КВЕД є національною класифікацією, ідентичною базовій міжнародній статистичній Класифікації видів економічної діяльності ЄС – NACE (Rev. 2).

Дані Державного комітету статистики України свідчать, що найбільша кількість суб'єктів господарювання належать до сфери оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів і мотоциклів - 50,1% (таблиця 1.1). Серед підприємств за цим кодом КВЕД - 2010 зареєстровано 27,3% суб'єктів, а серед фізичних осіб - підприємців – 54,9%.

Серед суб'єктів таких сфер діяльності, як сільське, лісове, рибне господарство та будівництво частка підприємств перевищує частку фізичних осіб – підприємців. Так, сільськогосподарським виробництвом, лісовим та рибним господарством займається 59,0% підприємств та 41,0% приватних підприємців, а будівництвом – 52,9% та 47,1% відповідно. За всіма іншими видами діяльності кількість приватних підприємців є превалюючою, а їх питома вага знаходиться в межах від 64,7% (фінансова та страхова діяльність) до 95,7% (інші види діяльності).

У Господарському кодексі класифікація підприємств проведена за трьома критеріями:

- 1) формою власності;
- 2) способом утворення (заснування) та формування статутного фонду;
- 3) кількістю працюючих та обсягом валового доходу від реалізації продукції за рік.

Згідно зі ст. 63 Господарського кодексу залежно від форм власності, передбачених законом, в Україні можуть діяти підприємства таких видів:

- *приватне підприємство*, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);
- *підприємство колективної власності* (підприємство, що діє на основі колективної власності);
- *комунальне підприємство*, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;
- *державне підприємство*, що діє на основі державної власності;
- *підприємство, засноване на змішаній формі власності* (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Таблиця 1.1

## Кількість та структура суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності в 2015 році

Вид економічної діяльності	Код за КВЕД–2010	Усього		Підприємства			Фізичні особи-підприємці		
		одиниць	У % до загальної кількості	одиниць	У % до загальної кількості відповідного виду діяльності	У % до загальної кількості підприємств	одиниць	У % до загальної кількості відповідного виду діяльності	У % до загальної кількості підприємств
<b>Усього</b>		<b>1974318</b>	<b>100%</b>	<b>343440</b>	<b>17,4%</b>	<b>100%</b>	<b>1630878</b>	<b>82,6%</b>	<b>100%</b>
Сільське, лісове та рибне господарство	A	79284	4,0%	46744	59,0%	13,6%	32540	41,0%	2,0%
Промисловість	B+C+D+E	135149	6,8%	42564	31,5%	12,4%	92585	68,5%	5,7%
Будівництво	F	55128	2,8%	29165	52,9%	8,5%	25963	47,1%	1,6%
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	989064	50,1%	93643	9,5%	27,3%	895421	90,5%	54,9%
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	119037	6,0%	15148	12,7%	4,4%	103889	87,3%	6,4%
Тимчасове розміщення й організація харчування	I	58436	3,0%	7700	13,2%	2,2%	50736	86,8%	3,1%
Інформація та телекомунікації	J	116136	5,9%	13617	11,7%	4,0%	102519	88,3%	6,3%
Фінансова та страхова діяльність	K	12260	0,6%	4333	35,3%	1,3%	7927	64,7%	0,5%
Операції з нерухомим майном	L	94077	4,8%	32719	34,8%	9,5%	61358	65,2%	3,8%
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	131035	6,6%	29780	22,7%	8,7%	101255	77,3%	6,2%
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	47361	2,4%	15646	33,0%	4,6%	31715	67,0%	1,9%
Освіта	P	10873	0,6%	2089	19,2%	0,6%	8784	80,8%	0,5%
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	21683	1,1%	4307	19,9%	1,3%	17376	80,1%	1,1%
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	14887	0,8%	2089	14,0%	0,6%	12798	86,0%	0,8%
Надання інших видів послуг	S	89908	4,6%	3896	4,3%	1,1%	86012	95,7%	5,3%

Відповідно до ст. 113 Господарського кодексу України *приватним підприємством* визнається підприємство, що діє на основі приватної власності одного або кількох громадян, іноземців, осіб без громадянства та його (їх) праці чи з використанням найманої праці. Приватним є також підприємство, що діє на основі приватної власності суб'єкта господарювання - юридичної особи.

У ч. 3 ст. 63 Господарського кодексу України передбачено, що залежно від способу утворення (заснування) і формування статутного фонду в Україні діють *підприємства унітарні та корпоративні*.

*Унітарне підприємство* створюється одним засновником, що виділяє необхідне для цього майно, формує відповідно до закону статутний фонд, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який ним призначається, керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства. Унітарними є підприємства державні, комунальні, підприємства, засновані на власності об'єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника (ч. 4 ст. 63 Господарського кодексу України).

Згідно з ч. 5 ст. 63 Господарського кодексу України *корпоративне підприємство* утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів і ризиків підприємства. Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб.

В Україні можуть діяти також інші види підприємств, передбачені законом.

Згідно з ч. 8 ст. 63 Господарського кодексу України у випадках існування залежності від іншого підприємства, передбачених ст. 126 цього Кодексу, підприємство визнається дочірнім. На відміну від відокремлених підрозділів юридичної особи, *дочірнє підприємство* є юридичною особою, тобто самостійним суб'єктом підприємницької діяльності.

Крім того, існує поділ підприємств на види, залежно від частки іноземної інвестиції в капіталі. За таким критерієм підприємства можна поділити на *підприємства з іноземними інвестиціями та іноземні підприємства*.

Окремо в Господарському кодексі охарактеризовані такі види підприємств:

- державне унітарне підприємство;
- казенне підприємство;
- комунальне унітарне підприємство;
- підприємства колективної власності.

*Державне унітарне підприємство* - це підприємство, яке утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління.

Під *казенним підприємством* розуміють державне некомерційне підприємство, яке створюється за рішенням КМУ в певних галузях народного господарства, діє на підставі державного майна, що не підлягає приватизації. Казенні підприємства створюються в тих галузях, де законом дозволено здійснення господарської діяльності лише державним підприємством. Основним споживачем (на 50 %)

продукції (робіт, послуг) такого підприємства виступає держава.

*Комунальне унітарне підприємство* - це підприємство, яке діє на базі відокремленої частини комунальної власності, без поділу її на частини, утворюється компетентним органом місцевого самоврядування в розпорядчому порядку і входить до сфери його управління.

*Підприємства колективної форми власності* - це корпоративні або унітарні підприємства, що діють на основі колективної форми власності.

Відповідно до ст. 93 Господарського кодексу України до них належить: виробничі кооперативи, підприємства споживчої кооперації, підприємства громадських і релігійних організацій та інші. Перш за все, нормативно-правове регулювання діяльності таких підприємств здійснюється Законами України «Про кооперацію», «Про споживчу кооперацію», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про громадські об'єднання», «Про свободу совісті та релігійні організації».

Підприємства мають право на добровільних засадах об'єднувати свою господарську діяльність (виробничу, комерційну та інші види діяльності) на умовах і в порядку, встановлених цим Кодексом та іншими законами. За рішенням Кабінету Міністрів України або органів, до повноважень яких належить управління державними або комунальними підприємствами, можуть утворюватися об'єднання підприємств на умовах і в порядку, встановлених цим Кодексом та іншими законами. Види об'єднань підприємств, їх загальний статус, а також основні вимоги щодо здійснення ними господарської діяльності визначаються цим Кодексом, інші питання їх діяльності регулюються законодавством України.

***Господарськими товариствами визнаються підприємства або інші суб'єкти господарювання, створені юридичними особами та/або громадянами шляхом об'єднання їх майна і участі в підприємницькій діяльності товариства з метою одержання прибутку. У випадках, передбачених цим Кодексом, господарське товариство може діяти у складі одного учасника.***

Засновниками і учасниками товариства можуть бути суб'єкти господарювання, інші учасники господарських відносин, а також громадяни, які не є суб'єктами господарювання. Обмеження щодо заснування та участі в господарських товариствах суб'єктів господарювання або інших осіб встановлюються цим Кодексом, іншими законами.

Господарські товариства є юридичними особами, а суб'єкти господарювання – юридичні особи, які стали засновниками або учасниками господарського товариства, зберігають статус юридичної особи.

Господарське товариство, державна частка у статутному капіталі якого перевищує 50 відсотків, його дочірні підприємства, а також підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків належить господарському товариству, державна частка у статутному капіталі якого перевищує 50 відсотків, у разі здійснення ними закупівель та за умови, що вартість предмета закупівлі дорівнює або перевищує межі, визначені частиною першою статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі», оприлюднюють на веб-порталі Уповноваженого органу, визначеного Законом України «Про публічні закупівлі», звіт про укладення договору про закупівлю товарів, робіт і послуг за кошти підприємств та інформацію про зміну його істотних умов не пізніше ніж через сім днів з дня укладення договору про закупівлю або внесення змін до нього. У звіті обов'язково зазначаються: найменування, кількість товару та місце його поставки, вид робіт і місце їх виконання або вид послуг і місце їх надання, інформація про технічні та якісні характеристики

товарів, робіт і послуг, найменування і місцезнаходження постачальника, виконавця робіт і надавача послуг, з яким укладено договір, ціна за одиницю товару, робіт і послуг та сума, визначена в договорі, дата укладення договору, строк поставки товарів, виконання робіт і надання послуг тощо.

**До господарських товариств належать:**

- **акціонерні товариства;**
- **товариства з обмеженою відповідальністю;**
- **товариства з додатковою відповідальністю;**
- **повні товариства;**
- **командитні товариства.**

*Акціонерним товариством* є господарське товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства, а акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, в межах вартості належних їм акцій, крім випадків, визначених законом. Акціонерні товариства за типом поділяються на публічні акціонерні товариства та приватні акціонерні товариства. *Публічне акціонерне товариство* може здійснювати публічне та приватне розміщення акцій. *Приватне акціонерне товариство* може здійснювати тільки приватне розміщення акцій. У разі прийняття загальними зборами приватного акціонерного товариства рішення про здійснення публічного розміщення акцій до статуту товариства вносяться відповідні зміни, у тому числі про зміну типу товариства – з приватного на публічне.

*Товариством з обмеженою відповідальністю* є господарське товариство, що має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, і несе відповідальність за своїми зобов'язаннями тільки своїм майном. Учасники товариства, які повністю сплатили свої вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів.

*Товариством з додатковою відповідальністю* є господарське товариство, статутний капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників.

*Повним товариством* є господарське товариство, всі учасники якого відповідно до укладеного між ними договору здійснюють підприємницьку діяльність від імені товариства і несуть додаткову солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном.

*Командитним товариством* є господарське товариство, в якому один або декілька учасників здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть за його зобов'язаннями додаткову солідарну відповідальність усім своїм майном, на яке за законом може бути звернено стягнення (повні учасники), а інші учасники присутні в діяльності товариства лише своїми вкладками (вкладники).

Учасниками повного товариства, повними учасниками командитного товариства можуть бути лише особи, зареєстровані як суб'єкти підприємництва.

Дані Державної служби статистики України свідчать, що суб'єкти, зареєстровані в ЄВРОПУ на 1 січня 2016 року представлені в основному юридичними особами – 1121347 од., а кількість відокремлених підрозділів становить – 38545 од. Серед юридичних осіб майже половину (43,5%) становлять товариства з обмеженою

відповідальністю, 18% – приватні підприємства, 6,3% – громадські організації, 3,9% – фермерські господарства, 2,1-2,3% – релігійні організації, профспілки, кооперативи, 1,0-1,5% – комунальні, дочірні підприємства, акціонерні товариства, політичні партії, благодійні організації, об'єднання співвласників багатоквартирного будинку. Кількість інших суб'єктів ЄДРПОУ є незначною, а їх питома вага не перевищує 1% (таблиця 1.2). В складі відокремлених підрозділів (без статусу юридичних осіб) основну частку (89%) займають філії, а 11% – представництва.

**Таблиця 1.2**

**Кількість суб'єктів ЄДРПОУ за організаційними формами на 1 січня 2016 року**

Види	Кількість, од.	Структура, %
<b>Юридичні особи (без урахування відокремлених підрозділів), у тому числі:</b>	<b>1121347</b>	<b>100,0%</b>
фермерське господарство	43743	3,90%
приватне підприємство	201788	18,00%
державне підприємство	4019	0,36%
казенне підприємство	33	0,00%
комунальне підприємство	11438	1,02%
дочірнє підприємство	12336	1,10%
іноземне підприємство	676	0,06%
підприємство громадського об'єднання (релігійної організації, профспілки)	3288	0,29%
підприємство споживчої кооперації	1254	0,11%
акціонерні товариства	15571	1,39%
З них		0,00%
публічне акціонерне товариство	3486	0,31%
приватне акціонерне товариство	4149	0,37%
товариство з обмеженою відповідальністю	488205	43,54%
товариство з додатковою відповідальністю	1336	0,12%
повне товариство	1361	0,12%
командитне товариство	387	0,03%
кооперативи	25763	2,30%
органи влади, організації (установи, заклади)	102218	9,12%
асоціація	2260	0,20%
корпорація	560	0,05%
консорціум	66	0,01%
концерн	195	0,02%
спілка споживчих товариств	322	0,03%
інші об'єднання юридичних осіб	756	0,07%
товарна біржа	595	0,05%
кредитна спілка	1090	0,10%
споживче товариство	4337	0,39%
недержавний пенсійний фонд	72	0,01%
політична партія	15557	1,39%
громадська організація	70321	6,27%
громадська спілка	753	0,07%
релігійна організація	23261	2,07%
профспілка, об'єднання профспілок	26321	2,35%



Види	Кількість, од.	Структура, %
творча спілка (інша професійна організація)	279	0,02%
благодійна організація	15384	1,37%
об'єднання співвласників багатоквартирного будинку	17109	1,53%
орган самоорганізації населення	1415	0,13%
<b>Відокремлені підрозділи юридичних осіб, у тому числі:</b>	<b>38545</b>	<b>100,00%</b>
філія (інший відокремлений підрозділ)	34278	88,9%
представництво	4267	11,1%

**Згідно із Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого та середнього підприємництва в Україні» та ст. 55 Господарського кодексу України, підприємства залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік можуть бути віднесені до *мікропідприємств, малих підприємств, середніх або великих підприємств.***

*Суб'єктами мікропідприємництва є:*

1) фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

2) юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

*Суб'єктами малого підприємництва є:*

1) фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

2) юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

*Суб'єктами великого підприємництва є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.*

*Всі інші суб'єкти відносяться до суб'єктів середнього підприємництва.*

Дані Державного комітету статистики України свідчать про суттєве переважання в структурі всіх суб'єктів господарювання суб'єктів мікропідприємництва, частка яких в 2015 році становила майже 97% (таблиця 1.3). Питома вага інших суб'єктів малого підприємництва становила 2,4%, суб'єктів середнього підприємництва – 0,8%, а великого підприємництва – лише 0,02%.

Таблиця 1.3

## Структура суб'єктів господарювання України

Види суб'єктів	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Суб'єкти великого підприємництва	0,03%	0,04%	0,04%	0,04%	0,03%	0,02%
Суб'єкти середнього підприємництва	0,98%	1,24%	1,28%	1,12%	0,86%	0,79%
Суб'єкти малого підприємництва (без урахування суб'єктів мікропідприємництва)	3,13%	4,18%	4,26%	3,78%	2,85%	2,41%
Суб'єкти мікропідприємництва,	95,87%	94,55%	94,42%	95,07%	96,26%	96,78%

Дані Державної служби статистики України свідчать про зменшення всіх видів суб'єктів як серед підприємств, так і серед фізичних осіб – підприємців (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4

## Кількість суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва

	Кількість суб'єктів					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Суб'єкти великого підприємництва, одиниць</b>	<b>586</b>	<b>659</b>	<b>698</b>	<b>659</b>	<b>497</b>	<b>423</b>
<i>великі підприємства</i>						
усього, одиниць	586	659	698	659	497	423
у % до загальної кількості суб'єктів	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
<i>фізичні особи-підприємці</i>	Відповідно до Господарського кодексу (в редакції від 22.03.2012 року) фізичні особи-підприємці не можуть бути суб'єктами великого підприємництва					
усього, одиниць						
відсотків до загальної кількості суб'єктів						
<b>Суб'єкти середнього підприємництва, одиниць</b>	<b>21338</b>	<b>21059</b>	<b>20550</b>	<b>19210</b>	<b>16618</b>	<b>15510</b>
<i>середні підприємства</i>						
усього, одиниць	20983	20753	20189	18859	15906	15203
у % до загальної кількості суб'єктів	98,3	98,5	98,2	98,2	95,7	98,0
<i>фізичні особи-підприємці</i>						
усього, одиниць	355	306	361	351	712	307
у % до загальної кількості суб'єктів	1,7	1,5	1,8	1,8	4,3	2,0
<b>Суб'єкти малого підприємництва (з урахуванням мікропідприємництва), одиниць</b>	<b>2162004</b>	<b>1679902</b>	<b>1578879</b>	<b>1702201</b>	<b>1915046</b>	<b>1958385</b>
<i>малі підприємства</i>						
усього, одиниць	357241	354283	344048	373809	324598	327814
у % до загальної кількості суб'єктів	16,5	21,1	21,8	22,0	16,9	16,7
<i>фізичні особи-підприємці</i>						
усього, одиниць	1804763	1325619	1234831	1328392	1590448	1630571
у % до загальної кількості суб'єктів	83,5	78,9	78,2	78,0	83,1	83,3
<b>Суб'єкти мікропідприємництва, одиниць</b>	<b>2093688</b>	<b>1608819</b>	<b>1510776</b>	<b>1637180</b>	<b>1859887</b>	<b>1910830</b>

	Кількість суб'єктів					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<i>мікропідприємства</i>						
усього, одиниць	300445	295815	286461	318477	278922	284241
у % до загальної кількості суб'єктів	14,3	18,4	19,0	19,5	15,0	14,9
<i>фізичні особи-підприємці</i>						
усього, одиниць	1793243	1313004	1224315	1318703	1580965	1626589
у % до загальної кількості суб'єктів	85,7	81,6	81,0	80,5	85,0	85,1
<b>ВСЬОГО суб'єктів господарювання</b>	<b>2183928</b>	<b>1701620</b>	<b>1600127</b>	<b>1722070</b>	<b>1932161</b>	<b>1974318</b>

Суб'єкти великого підприємництва представлені лише підприємствами і їх кількість зменшилася з 586 од. в 2010 році до 423 од. в 2015 році. Суб'єкти середнього підприємництва представлені як підприємствами (їх питома вага в 2015 році становила 98%), так і незначною кількістю приватних підприємців, а за період 2010-2015 рр. їх загальна кількість зменшилася з 21,3 тис. од. до 15,5 тис. од. Суб'єкти малого підприємництва представлені малими підприємствами (їх частка в 2015 році становила 16,7%) та приватними підприємцями (їх частка в 2015 році – 83,3%). Загальна кількість суб'єктів малого підприємництва зменшилася з 2,2 млн. од. до 2,0 млн. од. за 2010-2015 рр. В складі суб'єктів малого підприємництва суб'єкти мікропідприємництва становлять основу частку – 97,6%.

Великі підприємства зареєстровані в основному за такими видами діяльності, як промисловість (233 суб'єкти), торгівля та ремонт (106 суб'єктів), транспорт (32 суб'єкти) сільське, лісова, рибне господарство (29 суб'єктів), інформація та телекомунікація (6 суб'єктів), будівництво (5 суб'єктів), харчування, фінансова та страхова діяльність, операції з нерухомими майном, професійна, науково-технічна діяльність, мистецтво, спорт, розваги (3 суб'єкти), адміністративне та допоміжне обслуговування (1-3 суб'єкти). Основна частка підприємств України в 2015 році за всіма видами діяльності представлена мікропідприємствами (таблиця 1.5).

У Податковому кодексу України надається визначення лише «великих платників податків» суб'єктів підприємницької діяльності.

**Великий платник податку** – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 (п'ятсот) мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує 12 (дванадцять) мільйонів гривень (пп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

Суб'єкти господарювання, як суб'єкти податкових правовідносин, залежно від вибору системи оподаткування поділяються на платників, що знаходяться на:

- загальній системі оподаткування;
- на спеціальному податковому режимі (спеціальному режимі оподаткування).

*Спеціальний податковий режим* – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів (п. 11.2 ст. 11 Податкового кодексу).

Таблиця 1.5

## Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2015 році

	Усього, одиниць	У тому числі							
		Великі підприємства		Середні підприємства		Малі підприємства		з них мікропідприємства	
		одиниць	у % до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності	одиниць	у % до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності	одиниць	у % до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності	одиниць	у % до загальної кількості підприємств відповідного виду діяльності
<b>Усього</b>	<b>343440</b>	<b>423</b>	<b>0,1</b>	<b>15203</b>	<b>4,4</b>	<b>327814</b>	<b>95,5</b>	<b>284241</b>	<b>82,8</b>
у тому числі									
сільське, лісове та рибне господарство	46744	29	0,1	2533	5,4	44182	94,5	39237	83,9
промисловість	42564	233	0,6	4691	11,0	37640	88,4	29015	68,2
будівництво	29165	5	0,0	789	2,7	28371	97,3	24487	84,0
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	93643	106	0,1	2714	2,9	90823	97,0	80647	86,1
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	15148	32	0,2	1109	7,3	14007	92,5	11472	75,7
тимчасове розміщування й організація харчування	7700	1	0,0	246	3,2	7453	96,8	6272	81,5
інформація та телекомунікації	13617	6	0,0	338	2,5	13273	97,5	11530	84,7
фінансова та страхова діяльність	4333	1	0,0	293	6,8	4039	93,2	3434	79,3
операції з нерухомим майном	32719	2	0,0	487	1,5	32230	98,5	29427	89,9
професійна, наукова та технічна діяльність	29780	3	0,0	623	2,1	29154	97,9	26768	89,9
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	15646	2	0,0	886	5,7	14758	94,3	12155	77,7
освіта	2089	—	—	54	2,6	2035	97,4	1719	82,3
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	4307	—	—	266	6,2	4041	93,8	2979	69,2
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	2089	3	0,1	123	5,9	1963	94,0	1716	82,1
надання інших видів послуг	3896	—	—	51	1,3	3845	98,7	3383	86,8

Підприємства, крім державних та комунальних підприємств, зобов'язані встановлювати свого кінцевого бенефіціарного власника (контролера), регулярно оновлювати і зберігати інформацію про нього та надавати її державному реєстратору у випадках та в обсязі, передбачених законом.

Термін «*кінцевий бенефіціарний власник (контролер)*» розуміється у значенні, що вживається в Законі України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

***Кінцевий бенефіціарний власник (контролер)*** – це фізична особа, яка незалежно від формального володіння має можливість здійснювати вирішальний вплив на управління або господарську діяльність юридичної особи безпосередньо або через інших осіб.

Вплив здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною часткою, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління. Кінцевим бенефіціарним власником (контролером) також є особа, яка має можливість впливати шляхом прямого або опосередкованого володіння однією особою самостійно або разом з пов'язаними фізичними та/ або юридичними особами часткою в юридичній особі в розмірі понад 25 % статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі.

При цьому фізичною особою – кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи не може бути особа, яка має формальне право на 25 чи більше відсотків статутного капіталу або прав голосу в юридичній особі, але є агентом, номінальним утримувачем (номінальним власником) або є тільки посередником щодо такого права.

Крім того, кінцевий бенефіціарний власник (контролер) у юридичної особи може бути і відсутній.

#### ***1.4. НЕПРИБУТКОВІ УСТАНОВИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ***

Відповідно до ст. 131 Господарського кодексу України юридичні особи незалежно від форм власності, а також повнолітні громадяни можуть створювати благодійні організації (благодійні фонди, членські благодійні організації, благодійні установи тощо). Загальні засади благодійництва, правове регулювання відносин у суспільстві, спрямованих на розвиток благодійної діяльності, умови діяльності благодійних організацій встановлюють положення Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації». Цілями благодійної діяльності є надання допомоги для сприяння законним інтересам бенефіціарів у сферах благодійної діяльності, а також розвиток і підтримка цих сфер у суспільних інтересах.

Сфери благодійної діяльності є:

- 1) освіта;
- 2) охорона здоров'я;
- 3) екологія, охорона довкілля та захист тварин;

4) запобігання природним і техногенним катастрофам і ліквідація їх наслідків, допомога постраждалим внаслідок катастроф, збройних конфліктів і нещасних випадків, а також біженцям та особам, які перебувають у складних життєвих обставинах;

5) опіка і піклування, законне представництво та правова допомога;

6) соціальний захист, соціальне забезпечення, соціальні послуги і подолання бідності;

7) культура та мистецтво, охорона культурної спадщини;

8) наука і наукові дослідження;

9) спорт і фізична культура;

10) права людини і громадянина та основоположні свободи;

11) розвиток територіальних громад;

12) розвиток міжнародної співпраці України;

13) стимулювання економічного росту і розвитку економіки України та її окремих регіонів і підвищення конкурентоспроможності України;

14) сприяння здійсненню державних, регіональних, місцевих і міжнародних програм, спрямованих на поліпшення соціально-економічного становища в Україні;

15) сприяння обороноздатності та мобілізаційній готовності країни, захисту населення у надзвичайних ситуаціях мирного і воєнного стану.

Благодійні організації не мають права надавати благодійну допомогу політичним партіям або від імені політичних партій, а також брати участь у виборчій агітації.

*Суб'єктами благодійної діяльності є благодійні організації, які утворені та діють відповідно до цього Закону, а також інші благодійники та бенефіціари.*

Суб'єкти благодійної діяльності мають право здійснювати благодійні програми, спільну благодійну діяльність та інші види благодійної діяльності спільно з нерезидентами з урахуванням особливостей, визначених законами або міжнародними договорами України.

Види благодійної діяльності:

1) безоплатна передача у власність бенефіціарів коштів, іншого майна, а також безоплатне відступлення бенефіціарам майнових прав;

2) безоплатна передача бенефіціарам права користування та інших речових прав на майно і майнові права;

3) безоплатна передача бенефіціарам доходів від майна і майнових прав;

4) безоплатне надання послуг та виконання робіт на користь бенефіціарів;

5) благодійна спільна діяльність та виконання інших контрактів (договорів) про благодійну діяльність;

6) публічний збір благодійних пожертв;

7) управління благодійними ендаментами;

8) виконання заповітів, заповідальних відказів і спадкових договорів для благодійної діяльності;

9) проведення благодійних аукціонів, негрошових лотерей, конкурсів та інших благодійних заходів, не заборонених законом.

Благодійні організації не є єдині неприбуткові організації, що відносяться до суб'єктів господарювання. Господарський кодекс України визначає правовий статус торгово-промислових палат в Україні (ст. 21), кредитних спілок (ст. 130), товарних бірж (ст. 278-282) тощо. В Україні створюються і діють інші

неприбуткові організації, правовий стан яких визначається спеціальними нормативно-правовими актами. Це пов'язано з тим, що дані неприбуткові організації, за загальним правилом, не є суб'єктами господарювання, однак можуть вступати у господарські відносини для задоволення своїх статусних цілей і завдань. Зокрема, такими організаціями виступають об'єднання громадян, релігійні організації, адвокатські об'єднання, гаражно-будівельні кооперативи та ін. Так, правовий статус об'єднань громадян визначається Законом України «Про громадські об'єднання», релігійних організацій - Законом України «Про свободу совісті та релігійні організації», адвокатських об'єднань – Законом України «Про адвокатуру», житлово-будівельних кооперативів – Законом України «Про кооперацію». Правовий стан інших неприбуткових організацій регулюються подібними спеціальними нормативно-правовими актами.

Класифікація неприбуткових установ та організацій пропонується в Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 13 липня 2016 р. № 440.

Реєстр неприбуткових установ та організацій є автоматизованою системою збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові підприємства, установи та організації відповідно до пункту 133.4 статті 133 Податкового кодексу України.

Реєстр ведеться з метою забезпечення:

- дотримання єдиних принципів ідентифікації неприбуткових організацій, а також ведення їх обліку контролюючими органами;
- контролюючих органів відомостями, що містяться в Реєстрі, для здійснення контролю за неприбутковими організаціями, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до пункту 133.4 статті 133 Кодексу;
- організації проведення суцільного і вибіркового аналізу;
- надання відомостей, що містяться в Реєстрі, відповідно до законодавства.

Ознака неприбутковості організації присвоюється за окремими групами підприємств, установ та організацій відповідно до підпункту 133.4.6 пункту 133.4 статті 133 Податкового Кодексу за такою структурою:

- (0031) – бюджетні установи;
- (0032) – громадські об'єднання;
- (0033) – політичні партії;
- (0034) – творчі спілки;
- (0035) – релігійні організації;
- (0036) – благодійні організації;
- (0037) – пенсійні фонди;
- (0038) – спілки;
- (0039) – асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- (0040) – житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому відповідно до закону прийнято в експлуатацію закінчений будівництвом житловий будинок і такий будинок споруджувався або придбавався житлово-будівельним (житловим) кооперативом);
- (0041) – дачні (дачно-будівельні) кооперативи;
- (0042) – садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);

- (0043) – об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;
- (0044) – професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок;
- (0045) – організації роботодавців та їх об'єднання;
- (0046) – сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи;
- (0047) – кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;
- (0048) – інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам, встановленим пунктом 133.4 статті 133 Кодексу, утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації.

Контролюючий орган здійснює включення неприбуткової організації до Реєстру в разі, коли організація відповідає таким вимогам:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;
- установчі документи неприбуткової організації містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їх праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи неприбуткової організації передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету в разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Положення цього абзацу не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;
- установчі документи неприбуткової організації передбачають, що доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Реєстр включає ідентифікаційні та реєстраційні відомості про неприбуткові організації, зокрема:

- код згідно з ЄДРПОУ;
- найменування неприбуткової організації;
- дату включення неприбуткової організації до Реєстру, починаючи з якої визначається строк безперервної реєстрації неприбуткової організації; ознаку неприбутковості;
- дату присвоєння ознаки неприбутковості або її змін
- и; дату та номер рішення про включення, повторне включення неприбуткової організації до Реєстру або зміну ознаки неприбутковості;
- дату скасування ознаки неприбутковості;
- дату та номер рішення про виключення неприбуткової організації з Реєстру;
- найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу.



## 1.5. ОЦІНЮВАННЯ СЕРЕДОВИЩА ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Одним з індикаторів сприятливості умов для ведення бізнесу в країнах світу є міжнародні рейтинги. Найбільш популярним міжнародним рейтингом оцінки простоти здійснення підприємницької діяльності в країнах світу в останні роки є індекс «Ведення бізнесу» (англ. Doing Business), який дозволяє визначити якість правил регулювання підприємницької діяльності, що підвищують чи обмежують ділову активність, та їх застосування країнах світу, регіонах, а також вибраних окремих містах.

Doing Business – це рейтинг, що існує з 2003 року і, зазвичай, публікується восени. Кількість країн, які охоплюються рейтингом, постійно зростає: 2004 рік – 133, 2005 рік – 145, 2006 рік – 155, 2007 рік – 175, 2008 рік – 178, 2009 рік – 181, 2010-2012 рр. – 183, 2013 рік – 185, 2014-2016 рр. – 189, 2017 рік – 190. Ці дослідження не лише вказують на проблеми, які заважають розвитку підприємництва, а й визначають їхню причину та містять рекомендації відносно проведення необхідних реформ. Рейтинг включає 11 індикаторів, серед яких важливим є (таблиця 1.6).

Таблиця 1.6

### Індикатори рейтингу «Doing Business»

Індикатор	Опис
<b>Основні</b>	
<b>Реєстрація підприємства</b> ( <i>Starting a business</i> )	дозволяє виявити бюрократичні та юридичні перешкоди, які повинен подолати підприємець при створенні і реєстрації нової компанії. при цьому визначається загальна кількість процедур, а також їх вартість та терміни проведення, які необхідно пройти підприємцям для реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю, від подачі документів і до початку діяльності
<b>Отримання дозволів на будівництво</b> ( <i>Dealing with construction permits</i> )	дозволяє відслідковувати процедури, часові та фінансові витрати, пов'язані з будівництвом складу, включаючи одержання необхідних ліцензій та дозволів, оформлення необхідних повідомлень і проведення обов'язкових інспекцій, а також підключення до комунальних послуг
<b>Підключення до системи електропостачання</b> ( <i>Getting electricity</i> )	дозволяє відслідковувати процедури, часові та фінансові витрати, пов'язані з підключенням до електроенергії збудованого складу
<b>Реєстрація власності</b> ( <i>Registering property</i> )	дозволяє відслідковувати процедури, часові та фінансові витрати, пов'язані з набуттям права власності на майно, на комерційну нерухомість
<b>Отримання кредитів</b> ( <i>Getting credit</i> )	оцінюється рівень охоплення кредитними бюро фізичних та юридичних осіб, а також заставного майна. тобто перевіряються чинники, які спрощують доступ бізнесу до кредитних коштів. індекси, що складаються з серії запитань, – показники, за якими можна відповісти «так» (1 бал) або «ні» (0 балів)
<b>Захист міноритарних інвесторів</b> ( <i>Protecting minority investors</i> )	визначається рівень захисту акціонерів від неправомірних дій керуючих органів акціонерних компаній. індекси – сума балів за позитивні відповіді на відповідні питання. одна згода дорівнює одному балу

Індикатор	Опис
Основні	
<b>Оподаткування</b> <i>(Paying taxes)</i>	оцінюються податки і обов'язкові відрахування, які повинна сплачувати чи утримувати у відповідному році середня компанія. визначається якість податкового адміністрування, а також рівень податкового навантаження на типові підприємство
<b>Міжнародна торгівля</b> <i>(Trading across borders)</i>	оцінюються різні витрати (часові, грошові), які понесе підприємство при експорті або імпорті товарів (включаючи час підготовки необхідних документів). У типовій ситуації розглядається ввезення або вивезення 20-футового контейнера з комерційним вантажем
<b>Забезпечення виконання контрактів</b> <i>(Enforcing contracts)</i>	визначається кількість процедур, строк і витрати підприємства на судові стягнення заборгованості з недобросовісного покупця-юридичної особи, яке відмовилося оплачувати поставлений вантаж, мотивуючи тим, що товар неякісний (згодом експертиза визнає товар якісним)
<b>Вирішення неплатоспроможності (процедура банкрутства)</b> <i>(Resolving insolvency)</i>	дозволяє виявити бюрократичні та юридичні перешкоди, які повинен подолати підприємець при ліквідації компанії шляхом її банкрутства, виявити недоліки чинного законодавства про неспроможність (банкрутство) та основні процедурні та адміністративні вузькі місця процедури банкрутства, при цьому оцінюється порядок дій підприємства (терміни, вартість, рівень повернення кредитних коштів) при проведенні процедури банкрутства
Додаткові	
<b>Регулювання ринку праці</b> <i>(Labor market regulation)</i>	здійснюється оцінка гнучкості ринку праці та якості роботи

Задля покращення бізнес-клімату в Україні та підвищення позицій України у рейтингу Doing Business, Мінекономрозвитку спільно з Офісом ефективного регулювання (Better Regulation Delivery Office), розробило дорожню карту, що складається з 43 пунктів. Виконання цих пунктів має вивести Україну в ТОП-20 країн світу з найкращим бізнес-кліматом за версією Світового банку в 2017 році (Doing Business 2018). Дорожня карта затверджена Розпорядженням КМУ №1406 від 16 грудня 2015 року.

Згідно зі звітом, Україна займає 80 місце серед 190 країн світу за рейтингом Doing Business – 17 (лідером є Нова Зеландія), це на 1 позицію вище у порівнянні із рейтингом Doing Business - 16. За середнім підрахунком експертів Світового банку, один пункт в рейтингу Doing Business, приносить державі близько 500-600 млн. дол. інвестицій (таблиця 1.7).

У порівнянні із 2016 роком, Україна покращила свої позиції за показниками:

- реєстрація підприємства – з 24-го до 20-го місця;
- підключення до електромереж – із 140-го до 130-го місця;
- захист мінори тарних інвесторів – із 101-го до 70-го місця;
- забезпечення виконання контрактів – із 93-го до 81-го місця;
- оподаткування – із 107-го до 84-го місця.

Таблиця 1.7

## Позиція України в рейтингу «Doing Business»

Назва	Doing Business 2017	Doing Business 2016	Зміни в рейтингу
Загальний рейтинг	80	81	▲ 1
Реєстрація підприємства (Starting a business)	20	24	▲ 4
Отримання дозволів на будівництво (Dealing with construction permits)	140	137	▼ 3
Підключення до системи електропостачання (Getting electricity)	130	140	▲ 10
Реєстрація власності (Registering property)	63	62	▼ 1
Отримання кредитів (Getting credit)	20	19	▼ 1
Захист міноритарних інвесторів (Protecting minority investors)	70	101	▲ 31
Оподаткування (Paying taxes)	84	83	▼ 1
Міжнародна торгівля (Trading across borders)	115	110	▼ 5
Забезпечення виконання контрактів (Enforcing contracts)	81	93	▲ 12
Вирішення неплатоспроможності (процедура банкрутства) (Resolving insolvency)	150	148	▼ 2

Джерело: <http://doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>

Але є сфери, в яких показники погіршилися або залишилися на тому самому рівні. Серед них:

- вирішення проблем із неплатоспроможністю – із 148-го до 150-го місця;
- міжнародна торгівля – із 110-го до 115-го місця;
- оподаткування – із 83-го до 84-го;
- реєстрація власності – із 61-го до 63-го місця;
- доступ до отримання кредитів – із 19-го до 20-го місця;
- реєстрація власності – із 62-го до 63-го;
- отримання дозволів на будівництво – із 137-го до 140-го.

У порівнянні із 2016 роком, Україна покращила свої позиції за показниками:

- реєстрація підприємства – з 24-го до 20-го місця;

- підключення до електромереж – із 140-го до 130-го місця;
- захист мінори тарних інвесторів – із 101-го до 70-го місця;
- забезпечення виконання контрактів – із 93-го до 81-го місця;
- оподаткування – із 107-го до 84-го місця.

Але є сфери, в яких показники погіршилися або залишилися на тому самому рівні. Серед них:

- вирішення проблем із неплатоспроможністю – із 148-го до 150-го місця;
- міжнародна торгівля – із 110-го до 115-го місця;
- оподаткування – із 83-го до 84-го;
- реєстрація власності – із 61-го до 63-го місця;
- доступ до отримання кредитів – із 19-го до 20-го місця;
- реєстрація власності – із 62-го до 63-го;
- отримання дозволів на будівництво – із 137-го до 140-го.

Новий звіт демонструє, що необхідно більш рішуче впроваджувати реформи з дерегуляції, оскільки Україна значно поступається сусіднім країнам: Грузія знаходиться на 16 місці, Польща знаходиться на 24 місці, Румунія на 36, Білорусь на 37, Угорщина на 41, Молдова на 44, Туреччина на 69.

Індикатор «Оподаткування» додатково публікується в окремих звітах «Paying Taxes», які складаються Світовим банком у співпраці з PricewaterhouseCoopers з метою оцінки якості системи оподаткування для бізнесу. Цим рейтингом оцінюється податкове навантаження середньостатистичного підприємства у розрізі адміністрування та сплати корпоративного податку, соціальних відрахувань, податків, що утримуються з доходів працівників підприємства, податків на майно, податків на передачу права власності, податків з дивідендів та інших обов'язкових платежів, які має сплачувати бізнес. Крім цього, аналізується інформація щодо періодичності подання податкової звітності та сплати податків, а також щодо затрат часу, необхідного для виконання бізнесом свого податкового обов'язку. Рейтинг включає ще й оцінку процесів, які йдуть за сплатою податкових платежів, зокрема проведення податкових перевірок, отримання бюджетних відшкодувань, адміністративні оскарження, що дозволяє зробити ґрунтовний аналіз податкових систем.

Індикатор «Оподаткування» оцінюється за такими показниками, як:

- кількість податкових платежів;
- час на розрахунок та сплату податків;
- загальна податкова ставка (% від прибутку до оподаткування);
- індекс процедур після подачі звітності та сплати податків, який вимірюється на основі оцінки часу, витраченого на розрахунок відшкодування по ПДВ, часу, необхідного для отримання цього відшкодування, та часу, необхідно для виправлення помилок, коригування звітності, проведення та завершення процедур податкових перевірок (податкового аудиту).

Порівняння показників України з показниками інших країн та груп країн (таблиця 1.8) показує, що Україна має сприятливі умови за такими показниками, як «кількість податкових платежів» та «індекс процедур після подачі звітності», але завеликий час на розрахунок та сплату податків і порівняно високу загальну податкову ставку.

Як зазначено в звіті «Paying Taxes 2017» в середньому компанії світу витрачають 251 годину на розрахунки податків, підготовку звітності та їх сплату,

виконують 25 платежів за середньою загальною податковою ставкою 40,6% від прибутку до оподаткування.

**Таблиця 1.8**

**Порівняння показників України за індикатором «Оподаткування» із іншими країнами та групами країн**

<b>Показник</b>	<b>Україна (рейтинг - 20)</b>	<b>Європа та Центральна Азія</b>	<b>ОЕСР</b>	<b>Нова Зеландія (рейтинг - 2)</b>	<b>Польща (рейтинг - 47)</b>	<b>Грузія (рейтинг - 22)</b>
кількість податкових платежів	5,0	17,6	10,9	7,0	7,0	5,0
час на розрахунок та сплату податків	355,5	221,5	163,4	152,0	271,0	270,0
загальна податкова ставка (% від прибутку до оподаткування)	51,9	33,8	40,9	34,3	40,4	16,4
індекс процедур після подачі звітності та сплати податків (0-100)	79,3	71,9	85,1	96,9	92,2	87,2

*Джерело:* <http://doingbusiness.org/data/exploreeconomies>;  
<http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017>

В звіті «Paying Taxes 2017» Україна аналізується у порівнянні із 19 країнами Східної Європи та Центральної Азії. Серед цих країн України має найнижчу кількість податкових платежів (разом із Грузією) - 5. В інших країнах передбачено від 6 (Азербайджан) до 51 (Киргизія) платежу. Загальна податкова ставка є однією з найвищих - 51,9% (випереджають Україну лише Білорусь - 54,8% та Таджикистан - 65,2%). Одним з найвищих є показник часу на розрахунок податків - 355,5 (вище лише в Боснії та Герцеговині - 411 год.). За індексом процедур після подачі звітності Україна знаходиться всередині даного міні-рейтингу.

Показники міні-рейтингу країн ЄС такі:

- загальна податкова ставка: від 20,8% (Люксембург) до 62,8% (Франція);
- час на розрахунок та сплату податків: від 52 год. (Сан-Маріно) до 453 (Болгарія) (Болгарія значно випереджає інші країни ЄС, перед нею Угорщина з показником в 277 год.);
- кількість платежів: від 4 (Норвегія) до 31 (Хорватія);
- індекс процедур після подачі звітності: від 48,4 (Італія) до 98,6 (Сан-Маріно).

Якщо оцінка тієї чи іншої економіки за індикатором Paying Taxes збільшилася або зменшилася на 2% або більше до крайньої межі, то зміни у податковому законодавстві, які призвели до цього, можуть бути кваліфіковані як реформи. При цьому такі реформи поділяються на дві категорії: реформи, які спрощують ведення бізнесу, та реформи, які ускладнюють ведення бізнесу. З 2004 р. у світі було проведено 443 реформи у податковій сфері, що дозволили спростити ведення бізнесу.

## **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Що входить в сферу господарських відносин?
2. Назвіть основні ознаки господарської діяльності та її види.
3. Назвіть основні відмінності підприємництва від некомерційної господарської діяльності.
4. Хто є суб'єктами господарювання?
5. Хто входить до складу господарських організацій?
6. Назвіть ознаки, за якими підприємства включають до складу малих, середніх та великих підприємств?
7. Хто є «платниками податків» згідно з Податковим кодексом України та якими є їх основні ознаки?
8. Що таке «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання»?
9. Дайте визначення «юридична особа» та охарактеризуйте форми, в яких можуть створюватися юридичні особи.
10. В чому полягають основні відмінності дочірніх підприємств від інших видів відокремлених підрозділів юридичної особи?
11. Назвіть основні критерії класифікації підприємств.
12. Що таке ЄДРПОУ та ЄДР?
13. Розкрийте принципи формування КВЕД.
14. Якими видами представлені господарські товариства?
15. На основі яких критеріїв здійснюється поділ підприємств на великі, середні, малі та мікропідприємства?
16. Розкрийте основні характеристики «кінцевого бенефіціарного власника (контролера)».
17. За якими вимогами здійснюється включення неприбуткової організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій?
18. Охарактеризуйте рейтинги, які дозволяють здійснити оцінку умов для ведення підприємницької діяльності.

## **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

### **1). Господарські організації –це:**

- а) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- б) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України;
- в) фізичні особи – підприємці та юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також неприбуткові організації та установи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- г) організації, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів;
- д) самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності.

## **2). Суб'єктами мікропідприємництва є:**

а) виключно фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

б) виключно юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

с) виключно фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

д) виключно юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

е) немає правильної відповіді.

## **3). Класифікація підприємств на мікропідприємства, малі підприємства, середні або великі підприємства здійснюється за такими критеріями:**

а) кількість працюючих;

б) обсяг валового доходу від реалізації;

с) кількість працюючих та обсяг валового доходу від реалізації продукції за рік;

д) кількість працюючих та загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;

е) загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби.

## **4). «Великим платником податків» згідно з Податковим кодексом України може бути лише:**

а) фізична особа - підприємець;

б) юридична особа;

с) господарське товариство;

д) підприємство колективної власності;

е) господарська організація.

## **5). Визначення «великих платників податків» згідно з Податковим кодексом України здійснюється за такими критеріями:**

а) обсяг доходу від усіх видів діяльності або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;

б) обсяг доходу від усіх видів діяльності або загальна сума сплачених до

Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;

с) кількість працюючих та обсяг доходу від усіх видів діяльності;

д) кількість працюючих та загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби;

е) загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби.

**6). Згідно з Господарським кодексом України майнові та інші відносини, що виникають між суб'єктами господарювання при безпосередньому здійсненні господарської діяльності, є:**

а) господарськими відносинами;

б) організаційно-господарськими відносинами;

с) господарсько-виробничими відносинами;

д) внутрішньогосподарськими;

е) господарсько-майновими відносинами.

**7). Діяльність негосподарюючих суб'єктів, спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, що здійснюється за участі або без участі суб'єктів господарювання, це:**

а) некомерційна господарська діяльність;

б) господарче забезпечення діяльності негосподарюючих суб'єктів;

с) підприємницькою діяльністю;

д) підприємництвом;

е) благодійною діяльністю.

**8). Некомерційною господарською діяльністю є:**

а) діяльність негосподарюючих суб'єктів, спрямована на створення і підтримання необхідних матеріально-технічних умов їх функціонування, що здійснюється за участі або без участі суб'єктів господарювання;

б) діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність;

с) самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку;

д) самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку;

е) відносини, що складаються між суб'єктами господарювання та суб'єктами організаційно-господарських повноважень у процесі управління господарською діяльністю.

**9). Серед ознак фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою - підприємцем, в тому числі визнання реєстраційних документів недійсними, відсутня така ознака:**

а) зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи;



б) незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;

с) зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження;

д) зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників;

е) задекларовано суму збитку за поточний рік при зростанні річного доходу за останні п'ять років.

#### **10). Підприємство – це:**

а) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

б) юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України;

с) фізичні особи – підприємці та юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, а також неприбуткові організації та установи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;

д) організації, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або проводять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу України і на них покладено обов'язок із сплати податків та зборів;

е) самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності.

#### **11). Такий вид підприємств як комунальне підприємство виділено за такою ознакою як:**

а) форма власності;

б) бюджетний устрій;

с) спосіб утворення та формування статутного фонду;

д) кількість працюючих;

е) місце розташування.

#### **12). Такий вид підприємств як унітарне підприємство:**

а) виділено за такою ознакою як форма власності;

б) виділено за такою ознакою як спосіб утворення (заснування) і формування статутного фонду;

с) виділено за такою ознакою як юридичний статус засновника;

д) виділено за такою ознакою як бюджетний устрій;

е) не передбачено Цивільним та Господарськими кодексами.

#### **13). Враховуючи вимоги Цивільного та Господарського кодексів може бути створене таке підприємство:**

- a) приватне колективне;
- b) комунальне унітарне;
- c) колективне казенне;
- d) приватне змішане;
- e) унітарне корпоративне.

**14). Лише особи, зареєстровані як суб'єкти підприємництва, можуть бути учасниками:**

- a) повного товариства;
- b) публічного акціонерного товариства;
- c) товариства з додатковою відповідальністю;
- d) приватного акціонерного товариства;
- e) корпоративного підприємства.

**15). Господарське товариство, статутний капітал якого поділений на частки визначених установчими документами розмірів і яке несе відповідальність за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у визначеному установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників, є:**

- a) приватним акціонерним товариством;
- b) товариством з додатковою відповідальністю;
- c) товариством з обмеженою відповідальністю;
- d) повним товариством;
- e) командитним товариством.

**16). В складі груп підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими, згідно з Податковим кодексом відсутні:**

- a) сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи;
- b) бюджетні установи;
- c) пенсійні фонди;
- d) аудиторські фірми;
- e) громадські об'єднання.

**17). Відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням і здійснює всі або частину її функцій, і не є юридичною особою - це:**

- a) дочірнє підприємство;
- b) материнське підприємство;
- c) філія;
- d) представництво;
- e) кафедра.

**18). Суб'єкти господарювання, як суб'єкти податкових правовідносин, залежно від вибору системи оподаткування поділяються на:**

- a) великих, середніх, малих та мікро- платників податків;
- b) платників, що знаходяться на загальній системі оподаткування, та на платників, що знаходяться на спеціальному податковому режимі (спеціальному режимі оподаткування);
- c) платників та неплатників податків;

- d) платників податків та податкових агентів;
- e) платників податків та неприбуткові організації.

**19). Держава обов'язково виступає основним споживачем (на 50 %) продукції (робіт, послуг) такого підприємства:**

- a) державного;
- b) казенного;
- c) комунального;
- d) унітарного;
- e) неприбуткового.

**20). Громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі:**

- a) здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи;
- b) залучення найманої праці;
- c) відкриття рахунку в банку;
- d) отримання прибутку;
- e) здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

## **ТЕМА 2. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

- 2.1. Передумови виникнення та розвитку податків**
- 2.2. Економічна сутність податків та їх класифікація**
- 2.3. Сучасна система оподаткування в Україні**
- 2.4. Механізм оподаткування суб'єктів господарювання**

### **2.1. ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКІВ**

Ефективне функціонування будь-якої держави передбачає необхідність акумулювання коштів до державного та місцевих бюджетів. Вагомим джерелом формування дохідної частини як державного, так і місцевих бюджетів є податки. Податки в сучасному суспільстві – це основна форма доходів держави. Податковий механізм використовується для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, на розвиток НТП.

Податок є обов'язковим, безумовним платежем до відповідного бюджету, що справляється з платника податку відповідно до Податкового Кодексу України від 02 грудня 2011 р. № 2755-VI (далі ПКУ).

Головною передумовою виникнення податків вважається перехід від натурального до товарно-грошового господарства, розподіл суспільства на прошарки та виникнення державності.

Поява податків у суспільстві обумовлюється гострою потребою держави в коштах. Особливо різко ця потреба зростає в період нестабільної економічної та політичної ситуації [187, с. 15]. Так, основною причиною виникнення податків в стародавні часи була потреба держави утримувати армію та владну верхівку.

Різні науковці мають різне ставлення до визначення періодів еволюції податків, виходячи з їх економічного змісту, функцій, які вони виконують, співвідношення прямих та непрямих податків тощо.

Розгляньмо детальніше підходи різних науковців до періодизації становлення та розвитку податків.

Американський економіст німецького походження Річард Масгрейв поділив історію податків на два етапи:

➤ Рання стадія, в якій головним елементом податкової системи виступає поземельний податок. У цьому періоді набувають поширення окремі акцизи та фіскальні монополії, з'являється податок на заробітну плату, а найбільш ефективним стає митне оподаткування зовнішньої торгівлі.

➤ Пізня стадія, в якій прослідковується значне розширення об'єктів оподаткування, вдосконалення його форм та методів. Прибуткове оподаткування будується під впливом вимог принципу рівності з урахуванням подальшої централізації функцій державного управління. Ідея податкової справедливості поширюється і на сферу непрямих податків, зростає вплив на бюджетно-податкову систему економічних, соціально-політичних, ідеологічних факторів [184].

У свою чергу, Хайнрайх сказав, що податки мають п'ять стадій розвитку:

I стадія – з податкових платежів переважаючими є традиційні натуральні прямі податки, при домінуванні неподаткових доходів держави;

II стадія – на перший план виходять непрямі податки, особливо мито на зовнішню торгівлю;

III стадія – слабка роль традиційних прямих податків;

IV стадія – головна роль належить внутрішнім акцизам та податку на продаж, які витіснили мито;

V стадія – основою податкових систем стають прямі податки на особисті доходи і прибуток корпорацій [220].

Еволюцію податків пропонується поділити на шість етапів [187, с. 17-18], що відображено в таблиці 2.1.

**Таблиця 2.1**

**Еволюція податків**

<b>Етап</b>	<b>Період</b>	<b>Характеристика</b>
I	Епоха стародавнього світу	Розвиток прямих податків. Важливим джерелом податкових надходжень стає одноразовий податок на завойовані землі та постійна данина з переможених земель
II	V–XVII ст.	Наявність величезної кількості узаконених податків та широкий спектр об'єктів оподаткування в країнах Європи. З розвитком поділу праці, виникають промислові податки на всі види діяльності. У торговельній діяльності поширюються митні збори та інші непрямі податки
III	XVIII ст.	Наявність досить чіткої системи прямого і непрямого оподаткування та теоретичним обґрунтуванням їх ролі в країнах Європи. Платниками виступають буржуазія та селянство, а дворянство та духовенство звільняються від податків. Серед прямих податків основна частина припадала на подушний та прибутковий податки. Серед непрямих податків особливу роль відігравав акцизний збір
IV	XIX ст.	Здійснюється уніфікація системи оподаткування та її теоретичне обґрунтування (Англія, Франція, Пруссія), яке супроводжується піднесенням виробництва та економіки. Втрачається індивідуальність податкових систем у різних державах, вони стають подібними за своєю структурою. Основний об'єкт оподаткування – оборот цінностей від одного суб'єкта до іншого. Серед податків найбільш поширеними є особисті податки: на майно та спадщину, на операції та приріст капіталу тощо
V	XX ст.	Здійснюється реформування систем оподаткування, яке супроводжується структурними зрушеннями в економіці та посиленням тенденцій до її лібералізації у більшості країн світу. Серед прямих податків домінують особисті прибуткові податки та соціальні податки, що носять цільовий характер (на медичне обслуговування і пенсійне забезпечення, будівництво доріг тощо), серед непрямих – податок на додану вартість
VI	XXI ст.	Характеризується процесами оптимізації систем оподаткування, створенням їх раціональних структур, наближенням до об'єктивних умов

Етап	Період	Характеристика
		національних економік більшості країн світу. Суттєві надходження до бюджету здійснюються за рахунок особистого прибуткового податку та технічно відшліфованих податків на товари і послуги, а податок на прибуток корпорацій становить незначну частину в бюджетних доходах

Натомість, американський економіст та педагог, спеціаліст в області оподаткування, Едвін Селігман назвав сім етапів розвитку податків:

I етап – переважання «ідеї дару»;

II етап – проведення паралелі між податком і проханням держави про підтримку;

III етап – закріплення ідеї допомоги, що надається державі у вигляді податку;

IV етап – поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави, і при якій громадянин відмовляється від коштів в інтересах суспільного блага;

V етап – домінування ідеї обов’язку сплати податку;

VI етап – поява ідеї примусу з боку держави до сплати податку;

VII етап – виникнення ідеї певної частки або окладу, встановленої урядом незалежно від волі платника [172].

Російський економіст другої половини XIX – початку XX століть Янжул Іван Іванович поділив історію розвитку податків на три етапи [230, с. 10], коротка характеристика яких наведена у таблиці 2.2.

**Таблиця 2.2**

**Історія розвитку податків**

Етап	Роки, які охоплює етап	Основні особливості
I етап	Стародавній світ – початок Середньовіччя	Нерозвиненість та випадковий характер податків. Переважання неподаткових доходів
II етап	XVI–XVIII ст.	Податки починають виступати в якості постійного джерела фінансування держави. Поява великої кількості нових податків. Основна роль відводиться непрямим податкам
III етап	XIX ст. – наші часи	Податки перетворюються на основне джерело державних доходів. Виникають більш зрілі та удосконалені форми оподаткування. Формуються нові податкові системи, які включають відносно невелику кількість найбільш ефективних у фінансовому і соціальному плані податків

Саме уявлення І. І. Янжула є найбільш поширеним та домінуючим серед сучасних науковців. Тому необхідно розглянути детальніше кожний етап.

*Перший етап* пов’язаний із зародженням оподаткування. Потреби держави в

стародавньому світі були вельми обмеженими і зводилися до збереження внутрішнього ладу та захисті країни від можливих зовнішніх загроз. А якщо враховувати, що у ті часи кожний громадянин, за необхідності, був воїном і сам повинен був піклуватися про озброєність та власне утримання, затрати держави були незначними. Крім того, основним джерелом доходів держави були не податки, а здобич, отримана у війнах, контрибуції, данина з переможених народів, дарування, добровільні підношення. Тому великої необхідності у коштах не було й усілякі податки, податі, збори мали випадковий характер: призначалися, за виникання подій, що створювали необхідність у грошах, і скасовувались одразу, як така необхідність зникала [230, с.36].

Історичні підвалини виникнення податків було закладено ще у стародавні часи, коли державні утворення перебували в процесі формування.

На ранніх стадіях існування людства саме жертвоприношення були першими податками. З одного боку, первісні люди намагалися задобрити Бога, з іншого – формували резерв із здобичі, частини врожаю, який використовувався племенем у разі настання будь-яких форс-мажорних обставин. Однак жертвоприношення не було заснованим виключно на добровільних засадах і, таким чином, становилося примусовою виплатою або податком.

У рабовласницькому ладі податки мали переважно натуральну форму. Вони стягувалися у вигляді оброку, трудових повинностей, участі у певних суспільних заходах (спортивних змаганнях, озброєння бойових кораблів, участь у військових походах). Більшість податків запроваджувалася винятково у випадку військових дій, тоді як у мирні часи податки населення майже не сплачувало. При цьому, у разі перемоги платнику повертався його внесок частиною отриманої здобичі.

Перші ознаки сучасної податкової системи з'явилися у Стародавньому Римі, коли було засновано фіск – приватну казну імператора, яка згодом перетворилася у загальнодержавний центр Римської імперії, де були акумульовані всі види державних доходів, у тому числі податки і збори. Об'єктами оподаткування були раби, велика рогата худоба, майно, земля, нерухомість. Тобто спершу з'явилися прямі реальні податки.

Дещо пізніше в римських провінціях було проведено перепис населення, за яким їх мешканці почали обкладатися подушним податком. Таким чином прямі податки були доповнені ще й особистими податками. Також сплачувалося мито за право здійснення будь-яких дій: «перевіз» – за перевіз через річку, «торгове мито» – за право влаштовувати ринки. Перші непрямі податки представлені податком з торговельних угод, ставка якого коливалася у межах від 1 до 4 % суми угоди; митом, яке стягувалося при перетинанні зовнішніх кордонів держави; акцизами на внутрішнє споживання, сіль та деякі інші продукти [198, с.8-11].

Середньовіччя, яке абсолютно змінило форми державного життя, швидше скоротило, аніж розширило обсяги державних потреб. Утримання королівського двору здійснювалось на кошти, отримані особистими маєтками монарха. А утримання війська не потребувало значних витрат, оскільки у феодалний період кожний васал повинен був йти на війну зі своєю зброєю, а якщо він був вельможним, то й зі своїм військом; інші витрати на війну покривалися контрибуціями. Завдання внутрішньої політики були не надто складними, тому виконувались без великих труднощів і часто навіть не державою, а приватними особами або духовенством. Про народне просвіщення піклувалась не держава, а деякі корпорації, приватні особи та, головним чином, духовенство [230, с. 37].

Таким чином, на першому етапі еволюції оподаткування були впроваджені найбільш прості форми прямих та непрямих податків, які не вимагали складної системи розрахунку і обліку.

У цей період було закладено основи декларування, коли громадяни, у залежності від розміру майна, поділялися на декілька класів. Незаможні податків не сплачували та звільнялися від воєнної служби.

На *другому етапі* розвитку оподаткування податки стають постійним джерелом державних доходів, хоч і не займають лідируючих позицій. Утримання регулярної армії і розширення адміністративного апарату вимагають суттєвих фінансових ресурсів. Введені податки відрізняються своєю різноманітністю. Вони вимагають більш складної системи обліку і визначення об'єкта оподаткування і податкової бази.

Основу податкових систем складали непрямі податки у вигляді акцизів за реалізацію або ввезення товарів і фіскальні монополії (повна або часткова монополія держави на виробництво і продаж деяких товарів (спиртні напої, тютюнові вироби, сіль, тощо) з метою збільшення за цей рахунок доходів державного бюджету). З прямих податків основними були поземельний та подушний [198, с.12].

Винайдення пороху викликало ряд нових потреб, як наслідок – створення регулярної армії. Тепер вже кожний селянин не міг бути хорошим солдатом: фізичної сили та особистої хоробрості стало недостатньо для цього. З'явилася необхідність тривалого навчання, спеціальної підготовки для воєнної діяльності. Озброєння та екіпіровка, при швидкій зміні різноманітних удосконалень та винаходів, стали надто дорогими, щоб цим займалися приватні особи, тому держава змушена була взяти їх на свій рахунок.

З XVIII ст. починається нова епоха в державному житті: держава починає усвідомлювати усю важливість та значення просвіти народу як одної з важливих умов народного щастя та благоустрою; поступово складається і розроблюється просвітницький характер державної діяльності. Усюди в Західній Європі проводиться цілий ряд заходів, що мають на меті укріпити, розширити та популяризувати освіту: будуються школи, заснуються університети, запрошуються авторитетні закордонні вчені.

У світі відбувається формування перших податкових систем, заснованих на наукових принципах (А. Сміт, А. Вагнер).

*Третій етап* еволюції оподаткування характеризується визначенням податків основним джерелом доходів бюджету держави. Об'єктивні процеси зростання промислового виробництва, розвиток фондового ринку, поява нових форм підприємницької діяльності, збільшення доходів населення привели до збільшення видатків на утримання державного апарату, що потребувало додаткового фінансування.

Податки виступають важливим регулятором економічного розвитку суспільства. Їх кількість значно зменшується, однак розширюється база оподаткування.

Як пише І.І. Янжул, з початку XIX ст. приходить нова реакція державної діяльності. Досвід численних десятиліть змусив державу визнати, що вільна конкуренція не спроможна повністю задовольнити потреби людства.

Держава стала прагнути регламентувати господарське життя суспільства, відбувається зростання державних потреб, оскільки стає необхідним проведення



контролю за точним виконанням урядових розпоряджень, що потребувало відповідних витрат.

Винахід нового способу транспортного сполучення, застосування пару для пересування товарів та людей стає поштовхом до нового розширення сфери діяльності держави, яка побачила в нововинайдених шляхах сполучення могутнє знаряддя влади, сама починає будувати залізні дороги або викупати їх там, де їх вже збудували приватні особи. Потім держава зрозуміла, що їй необхідно мати у своїх руках пошту, як одну з найголовніших умов народного просвіщення та благоустрою. Діяльність держави та суспільства стає все більш різноманітною та різносторонньою, завдаючи шкоди приватній ініціативі.

У ХХ ст. формуються податкові системи, які налічують невелику кількість ефективних податків. До них були віднесені індивідуальний прибутковий податок, податок на прибуток корпорацій, соціальні податки, специфічні акцизи, мито. В 1954 р. у Франції вперше було впроваджено податок на додану вартість як форму універсального акцизу.

Домінуючими у податкових системах більшості економічно розвинених країн стають прямі податки, особливо ті з них, платниками яких є фізичні особи.

Податкові реформи, що проводяться, ставлять за мету дотримання принципів загальності та справедливості в оподаткуванні, які реалізується через встановлення прогресивної шкали ставок з індивідуального прибуткового податку, уніфікацію податкових систем світу за основними податками, гармонізацію національних податкових законодавств.

## ***2.2. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКІВ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ***

Професор О.О. Соколов у своїй праці «Теорія податків» писав: «Під податком необхідно розуміти примусовий збір, що стягується державною владою з окремих господарюючих осіб або господарств для покриття своїх витрат або для досягнення яких-небудь цілей економічної політики без пред'явлення платникам його спеціального еквівалента» [210, с.69].

На думку вчених К. Маркса та Ф. Енгельса, «податки – це внески громадян, необхідні для утримання... публічної влади...» [176, с.77]. В історії розвитку суспільства жодна держава не могла обійтись без податків, оскільки для виконання своїх функцій із задоволення колективних потреб вона потребує певну суму коштів, які можуть бути зібрані тільки через податки. З цього випливає, що мінімальний розмір податків визначається сумою витрат держави на виконання мінімуму її функцій: управління, освіта, охорона здоров'я, оборона держави, судова система, охорона порядку. Чим більше функцій має держава, тим більше вона вимушена збирати податків.

Податки стають об'єктивним елементом фінансових відносин між державою та юридичними і фізичними особами. Формується модель податкової системи кожної держави, яка включає в себе методи й об'єкти оподаткування, ставки податків, строки їх сплати, контроль за витрачанням.

Податки є ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. За допомогою податків здійснюється перерозподіл валового внутрішнього продукту в територіальному та галузевому аспектах, а також між різними соціальними групами. Цей перерозподіл згладжує

вади ринкового саморегулювання, створює додаткові стимули для ділової та інвестиційної активності, мотивації праці, підтримання рівня зайнятості.

Сутність податків полягає в обов'язковому перерозподілі національного доходу з метою формування державних фінансових фондів. Особливістю податків є їх примусовий, обов'язковий характер, який не потребує зустрічної індивідуальної оплати з боку держави.

Економічна сутність податків знайшла відповідне відображення у своїх визначеннях. Сьогодні досить поширені такі визначення, які подаються в тлумачному словнику: «податок – обов'язковий грошовий збір, що стягується органами влади з фізичних та юридичних осіб», «податок – обов'язковий внесок платником грошових коштів у бюджетну систему у визначених законом розмірах та в установлені строки», «податок – обов'язковий збір, що стягується державою з господарюючих суб'єктів та громадян за ставкою, встановленою в законодавчому порядку» [170]. Неважко помітити, що в цих визначеннях підкреслюються примусовість та безеквівалентність податків. Варто зазначити, що подібне розуміння певною мірою було започатковане класичною школою в особі А. Сміта та Д. Рікардо.

Останній вважав, що «податки – та частина продукту землі і праці, яка надходить в розпорядження уряду» [204, с.143]. А. Сміт, дотримуючись теорії про непродуктивність державних послуг, одночасно вважав податок справедливою ціною за сплату послуг державі.

Теорія колективних потреб суттєво змінює погляди на сутність податку. Так, за Ф. Нітті, податком є «та частина багатства, яку громадяни дають державі і місцевим органам для задоволення колективних потреб». Серед російських вчених цієї теорії дотримувались А. Буковецький, А. Соколовська та П. Мікеладзе. Варто наголосити, що саме ця теорія використовується як основа визначення податку в сучасний період.

З вищезазначеного можна зробити висновок, що у різні часи науковці мали власні думки про сутність податків (таблиця 2.3) [187].

**Таблиця 2.3**

**Економічні теорії оподаткування**

Назва теорії	Період	Характерні риси	Основоположники
Теорія обміну	кін. V – поч. XVII ст.	Система оподаткування носить характер «узакононої форми грабунку», відшкодування, тобто сплачуючи податки, громадяни отримують від держави послуги з охорони, підтримки правопорядку тощо.	Домініканський філософ, теолог Фома Аквінський. Англ. філософ Ф. Бекон
Атомістична теорія школи фізіократів	XVIII ст.	Різновид теорії обміну. Податок трактується як результат договору між сторонами, за яким підданий вносить державі плату за різні послуги. Ніхто не може відмовитись від сплати податків, які є платою громадян за вигоди, що отримуються.	Франц. економісти: Ш. Монтеск'є, Д. Мірабо. Англ. філософ Т. Гоббс
Класична теорія	др. пол. XVIII – пер. пол. XIX ст.	Податки розглядаються як один із видів державних доходів, які повинні покривати витрати на утримання уряду.	Шотл. економіст А.Сміт. Англ. економіст Д. Рікардо

Назва теорії	Період	Характерні риси	Основоположники
Теорія насолоди представників економічного романтизму	пер. пол. XIX ст.	Податки трактуються з точки зору ціни, яка є платою громадян за отримані задоволення від суспільного правопорядку, справедливого правосуддя, володіння власністю тощо.	Швейц. економіст Ж. Сімонді
Теорія страхової премії	пер. пол. XIX ст.	Податки розглядаються як платіж, що сплачується на випадок виникнення ризику, а платник податків виступає у ролі комерсанта, який залежно від розміру своїх доходів страхує свою власність від непередбачуваних ситуацій (стихійного лиха, пожежі та ін.)	Англ. економісти: Дж. Ст. Мілль Дж. Мак-Куллох. Франц. економіст А. Тьєр
Теорія марксизму	др. пол. XIX ст.	Податки розглядаються як джерело життя для всього апарату виконавчої влади.	Нім. економіст К. Маркс
Теорія маржиналізму (неокласична теорія)	др. пол. XIX ст. – пер. пол. XX ст.	Система оподаткування за цією теорією визначається суб'єктивно-психологічними умовами мікроекономічного рівня.	Англ. економіст А. Маршалл. Америк. економіст Дж. Б. Кларк
Новий принцип справедливого оподаткування (шведська школа)	др. пол. XIX ст. – пер. пол. XX ст.	Податки розглядаються не ізольовано, самі по собі, а як засіб фінансування державних видатків. Податки є важливим засобом задоволення людських потреб, з їхньою допомогою можна змінити відносини приватної власності. При цьому податки трактуються як своєрідна плата за державні суспільні послуги.	Швед. економісти: К. Віксель Е. Ліндаль
Кейнсіанська теорія	пер. пол. XX ст.	Податки трактуються як інструмент державного регулювання економіки, важливий чинник її розвитку, тобто як вбудовані в економічну систему «механізми гнучкості».	Англ. економіст Дж. М. Кейнс
Монетаристська теорія (неокласична школа)	пер. пол. XX ст.	Ця теорія ґрунтується на тезі про те, що податки поряд з іншими інструментами державного регулювання економіки впливають на грошову масу в обігу.	Америк. економіст М. Фрідман
Неокейнсіанська теорія	др. пол. XX ст.	Податки розглядаються як один з головних джерел державних доходів, за рахунок яких здійснюється державно-монополістичне регулювання. При цьому податки не скорочують попит, а навпаки, забезпечують зростання зайнятості й національного доходу.	Америк. економіст Е. Хансен

Виходить, що на певному етапі еволюції суспільства постало питання про сутність і природу податків. Видатний церковний філософ Фома Аквінський (1225/1226-1274) визначив податки як «дозволену форму грабунку». Він вважав, що найбільш «богоугодною формою» фінансування державних витрат є

фінансування за рахунок багатства знатних людей. Однак, незважаючи на всю категоричність своїх суджень, Фома Аквінський розумів, що зовсім без податків обійтися не можна: «Часом трапляється, що князі не мають у достатньому обсязі у своєму розпорядженні засобів для оборони країни і для вирішення інших завдань, які вони, керуючись здоровим глуздом, повинні брати на себе. У такому випадку буде справедливо, якщо піддані оплатять те, чим забезпечується їх загальне благополуччя». Критерій встановлення податків за Ф. Аквінським – це здоровий глузд правителя, спрямований на загальне благо.

Близько трьох сотень років потому англійський філософ Френсіс Бекон (1561-1626) у книзі «Досліди або повчання моральні і політичні» пише: «Податки, що стягується за згодою народу або без неї, можуть бути однаковими для гаманців, але не однакою є їх дія на дух народу».

Розбудова держави та розширення її функцій супроводжується еволюцією наукових поглядів на податки, як соціально-економічну категорію. В рамках економічної науки з'являється загальна теорія податків.

Теорія обміну – одна з перших загальних теорій, що відносяться до XVI ст., і яка ґрунтується на безкоштовному характері оподаткування. Її суть полягає в тому, що через сплату податків громадяни купують у держави послуги з охорони від нападу ззовні, підтримання порядку всередині країни тощо.

Атомістична теорія – різновид теорії обміну, виникла пізніше. Вона визначає, що податки є результатом договору між громадянами та державою, відповідно до якого піддані сплачують кошти за підтримання правопорядку, охорону від нападу ззовні та інші послуги.

При цьому ніхто не може відмовитись від сплати податків і користування тими благами, що надає держава. Однак, такий «обмін» є вигідним, оскільки уряд дешевше та краще охороняє громадян у порівнянні з тим, коли б кожний робив це самостійно.

Іншими словами, податкові платежі є своєрідною ціною суспільства за мир та злагоду, що панують у ньому.

Основоположниками класичної теорії про сутність податків є шотландський економіст Адам Сміт та англійський економіст Давид Рікардо.

У своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776) Адам Сміт з'ясував, що особистий дохід приватних осіб складається з трьох частин: нормального прибутку (плати за такий нематеріальний ресурс, як підприємницькі здібності), ренти (плати за ресурс «земля») й зарплати (плати за робочу силу). Отже, кожний податок, у кінцевому рахунку, повинен бути сплачений з одної з цих складових, або з них усіх одночасно.

Науковець наводить чотири положення стосовно податків:

I. Податки повинні стягуватися відповідно до доходів громадян, тобто за принципом рівномірності. «Витрати уряду по відношенню до окремих осіб, що складають націю, схожі на витрати на управління великим маєтком, який належить кільком власникам, усі з яких повинні брати участь в управлінні, а отже – у витратах на нього», – пише Сміт. Він зауважує, що кожен податок, що стягується лише з одного видів доходу, є нерівномірним, оскільки не торкається двох інших.

II. Необхідним є чітке встановлення для платників та усіх інших осіб часу, способу та суми сплати податку. Сміт стверджує, що досить велика ступінь нерівномірності в оподаткуванні є меншим злом, аніж навіть невелика невизначеність.

III. Кожний податок повинен стягуватися в той час і тим способом, що є найбільш зручним для платника.

IV. Необхідно створити таку систему збору податків, яка виключала б (чи зводила до мінімуму) додаткові побори і хабарі з боку чиновників, була дешевою для держави і необтяжливою для її громадян [209, с.588–589].

А. Сміт був переконаний, що ринковою економікою керує Невидима Рука Провидіння (тобто Господ Бог), мудро регулюючи попит та пропозицію, встановлюючи ціни, процентні ставки на вкладений капітал тощо. Тому будь-яке державне втручання – це спроба скасувати чи «поправити» економічні закони, встановлені Господом Богом. Як приклад такого нерозумного втручання Сміт вважав високі мита на ввезене в Англію зерно («хлібні закони»), які призводили не тільки до подорожчання хлібопродуктів і зубожіння населення в Англії, а й серйозно затримували економічний і соціальний розвиток країни (уже після смерті А. Сміта ці закони були скасовані).

Завдання податкової системи, за Смітом, – у збільшенні багатства народів, і тільки тоді надходження від податків поповнять доходи держави [209, с.620]. Ці думки набули подальшого розвитку у працях учня і послідовника Адама Сміта – видатного англійського дослідника Давида Рікардо (1772–1823).

У книзі «Початки політичної економії та оподаткування» він серед інших важливих проблем займається з'ясуванням, як варто розподілити податки між різними прошарками суспільства, щоб забезпечити економічний прогрес і добробут усього населення. Це питання знову-таки досліджується з точки зору впливу податків на інтенсивність і швидкість господарського зростання і примноження багатства країни. Наслідуючи А. Сміта, головним чинником, який впливає на цей процес, Д. Рікардо називає накопичення капіталу.

Варто звернути увагу на те, що Д. Рікардо дуже чітко відокремлював поняття «прибуток на капітал» від поняття «дохід». Якщо перше означає частину прибутку, яка інвестується (тобто направляється на розширення виробництва), то друге – це та частина, яка витрачається на особисте споживання власника (на купівлю предметів харчування, одягу, придбання предметів розкоші, яхт, творів мистецтва і тощо).

Д. Рікардо пропонував, щоб об'єктом оподаткування виступав переважно дохід (і насамперед високий дохід), а не прибуток. Такий підхід він мотивував тим, що накопичений прибуток перетворюється в капітал, а зростання капіталу тотожне зростанню виробництва в масштабах країни.

«Завдання урядової політики, – наполягав Д. Рікардо, – і повинно полягати в тому, щоб заохочувати це прагнення до накопичення»[204, с 131].

Виступаючи за переважне обкладання податками доходів, Д. Рікардо тим самим одним з перших виступав прихильником ідеї прогресивного оподаткування, тобто такої системи, при якій податкова ставка для великих доходів набагато вища від ставки для низьких і середніх доходів.

Отже, відповідно до класичної теорії, податки розглядаються як один з видів державних доходів, які повинні покривати витрати на утримання держави, причому не всі, а тільки видатки на суспільну оборону й підтримку достоїнства верховної влади. При цьому будь-яка інша роль (регулювання економіки, плата за послуги тощо) податкам не надавалася. Всі інші видатки (правосуддя, освіта, утримування суспільних закладів, будівництво доріг) повинні, на думку прихильників класичної теорії, фінансуватися за рахунок спеціальних мит, що мають характер

відшкодування і що сплачуються зацікавленими в цих послугах особами.

Теорію насолоди сформулював швейцарський економіст Жан-Шарль-Леонард Сісмонд де Сісмонді (1773 – 1842) у своїй праці «Нові начала політичної економії» (1819). У ній Сісмонді виступає в якості критика капіталізму та класичної економії. Він вважав, що матеріальний добробут залежить від держави, тому не повинно бути вільної конкуренції та свободи торгівлі. Сісмонді був першим проповідником принципу державного втручання в економіку при капіталізмі.

Теорія насолоди полягає в тому, що громадяни прагнуть розкоші та отримання благ, іншими словами, насолоди. І держава дає можливість громадянам купити в неї ці блага за допомогою податків. Таким чином, податком, відповідно до цієї теорії є ціна, що сплачується громадянином за одержання ним від держави насолоди. Однак, податки повинні відповідати благам, що їх надає держава, і витратам на них. Як благо можна сприймати народну освіту, очищення навколишнього середовища та підтримку належного його стану, громадські роботи, громадський порядок, охорону особистості та її майна.

Теорія страхової премії вперше з'явилась у XVIII ст. У представників цієї теорії існували деякі відмінності в поглядах: одні вважали, що платники податків виступають як члени страхового товариства, інші – що платники виконують роль торговця, який страхує товар від ризику, пов'язаного з небезпеками мореплавання, і сплачує страхову премію

У кінці XIX ст. французький економіст і державний діяч Адольф Т'єр (1797 – 1877) теоретично обґрунтував та розвинув ідею теорії податку як страхової премії. Відповідно до цієї теорії, податок розглядався як страхова премія. Держава уявляється своєрідною страховою компанією, а податки, відповідно, виступають страховими платежами, які сплачуються громадянами на випадок настання якого-небудь страхового випадку (війни, пожежі, крадіжки тощо). Таким чином, громадяни зобов'язані платити податок пропорційно до свого доходу або майна, оскільки витрати з його охорони повинні розподілятися відповідно до вартості власності, що охороняється.

Однак, необхідно також сказати про існування великої відмінності між страховими платежами й податками. Страховий платіж по-суті є добровільним за своїм характером, його розмір, на відміну від податку, не обмежується. На противагу страховому платежу, податок має обов'язковий, примусовий та безеквівалентний характер. До того ж, на відміну від страхування, податкові платежі сплачуються не задля того, щоб при настанні страхового випадку, отримати відшкодування, а для фінансування уряду, компенсації витрат держави на забезпечення правопорядку. Крім того, практично неможливо точно визначити розмір та якість цих послуг, а в кожній державі свій підхід і шкала визначення якості наданих нею послуг.

Дещо інший погляд на теорію податків мав англійський вчений Дж. Мілль (1806 – 1873). Він вважав, що кожен громадянин обов'язково повинен отримувати від держави послуги у вигляді допомоги та підтримки, а взаємін віддавати певну частину своїх доходів. Дж. Мілль першим обґрунтував введення неоподаткованого мінімуму доходів громадян, розмір якого, на його думку, повинен був бути не меншим за прожитковий мінімум. Він наполягав на необхідності оподаткування спадщини, тому що всі члени суспільства повинні мати рівні умови на початку життя.

Крім того, Дж. Мілль був противником прогресивного оподаткування, вважаючи його проявом несправедливості по відношенню до працелюбних та заощадливих громадян. Він писав: «Оподатковувати великі доходи вищим відсотком, аніж малі, – означає оподатковувати працелюбність, ощадливість, карати людину за те, що вона працює старанно... заощадила більше, ніж сусід... Справедливе й мудре законодавство не повинно спонукати до того, щоб марнувалися, а не зберігалися плоди чесної праці» [183].

У працях класиків марксизму теорія оподаткування не набула систематичного та широкого розвитку, оскільки вони вважали, що, з формуванням комуністичного суспільства, необхідність у податках зникне. Тим не менш, Карл Маркс провів аналіз діючої податкової системи і показав у своїх роботах її становлення по мірі розвитку держави.

Так, К. Маркс звернув увагу на те, що податки виникають одночасно з розподілом суспільства на класи та зародженням держави. Він вважав, що саме в податках втілене економічно виражене існування держави. «Для утримання публічної влади, що існує в кожній державі, необхідні внески громадян – податки. Останні були абсолютно не відомі родовому суспільству ... Податки – це економічна сутність урядової машини», – пише К. Маркс в одній зі своїх праць.

Певний вклад у розвиток теорії податків внесли представники так званої школи маржиналізму. Маржиналізм (франц. *marginal* – граничний, проміжний) – один з методологічних принципів політичної економії, який базується на використанні граничних величин для дослідження економічних процесів, аналізі економічних процесів з позицій індивідуальних переваг учасників. На основі індивідуальних оцінок зисків та витрат, будується система цінностей та обґрунтовується існування основних категорій (ціни, попиту, витрат тощо).

Відмінна риса маржиналізму – поєднання теоретичного аналізу з розробками прикладного характеру. Він широко використовує математичний апарат, методологію та висновки прикладних розділів науки.

Перші спроби введення маржинального аналізу в економічну теорію були зроблені ще в середині XIX ст. французьким економістом, філософом та математиком Антуаном Круно, німецьким економістом Йоганном фон Тюненом та пруським економістом Германом Генріхом Госсеном. Однак, найбільш широке розповсюдження маржиналізм набув наприкінці XIX ст. завдяки працям двох видатних економістів – англійця Альфреда Маршалла (1842 – 1924) та американця Джона Бейтса Кларка (1847 – 1938).

Завданням економічної науки А. Маршалл вважав збір інформації про економічну поведінку людини, її узагальнення та аналіз. Він писав, що «економічна наука – це не сукупність конкретної істини, а лише знаряддя конкретної істини». Тим самим А. Маршалл надавав економічній науці нову – практичну функцію. У тогочасному освіченому суспільстві на економіку дивилися як на науку абстракту, а він зумів змінити цей погляд, показавши моральні та гуманні її аспекти [146].

Маржиналістський методологічний принцип має ряд особливостей. Згідно з цією концепцією, економіка являє собою комплекс індивідуальних господарств. Дослідження законів її розвитку базується на аналізі господарських рішень індивідів (споживача, який прагне максимізувати корисність благ, що знаходяться в його розпорядженні, та виробника, який намагається отримати максимум прибутку при даних ресурсах або мінімізувати витрати при даних цінах) і їх

результатів. Це давало можливість широко маніпулювати поняттям границі функції, використовувати математичний апарат. Усі категорії вважалися вимірюваними головним чином з кількісної сторони.

Школа маржиналізму звела основні економічні проблеми до забезпечення рівноваги, відповідно і податки розглядалися як один із інструментів досягнення цієї мети. Дослідження представників даної школи призвели до обґрунтування принципу прогресивності оподаткування, а також неоподаткованого мінімуму. Ця ідея знайшла широке використання в податкових системах усіх економічно розвинених країн.

Свій вклад у розвиток теорії оподаткування вніс шведський економіст Кнут Віксель (1851 – 1926). Він розглядав податки не лише як джерело поповнення бюджету держави, як це робили маржиналісти, а і як засіб безперебійного фінансування державних витрат. Особливо К. Віксель підкреслював необхідність затвердження податків парламентом, що мало б посилити їх справедливість по відношенню до всіх категорій платників податків. Він вважав, що кошти платників, які були в них вилучені у вигляді податку, повинні повертатися у вигляді різноманітних державних послуг.

К. Віксель був супротивником податків на витрати, що скорочували споживання, і вважав систему непрямих податків такою, що дозволяє порівняно багатим ухилятися від їх сплати. Він наголошував на тому, що підвищені податки повинні сплачувати ті, хто має найбільші доходи.

Дослідження К. Вікселя в галузі справедливого оподаткування були спрямовані в першу чергу на досягнення рівності всіх громадян перед законом, зростання економічного добробуту і мирне співіснування. Вбачаючи корисність і досягнення еквівалентності між вилученими податками і одержаними від держави послугами основним принципом справедливого оподаткування, К. Віксель стверджував, що податки не повинні порушувати добробут окремих соціальних груп. Якщо ж достаток певних верств населення не підвищується за рахунок державних послуг, то ці верстви населення, як вважав К. Віксель, мають бути звільнені від податків.

Незважаючи на те, що теоретичні висновки К. Вікселя справили великий вплив на розвиток науки про оподаткування в цілому, і особливо – на своїй батьківщині, сприявши створенню сучасної шведської податкової моделі, його наукові висновки піддавалися безжальній критиці. Насамперед вченого критикували марксистки, оскільки, за їхньою ідеологією, в буржуазному суспільстві неможливо такого досягти.

Ідеї К. Вікселя підтримав і розвинув шведський економіст Ерік Ліндаль (1891 – 1960). Він розглядав податки як свого роду ціну за послуги, які надає держава. Виходячи із тези про те, що різні верстви населення мають різний рівень достатку, Е. Ліндаль зробив висновок, що рівновагу в суспільстві можуть забезпечити різні податкові ставки для різних прошарків суспільства.

В результаті склалася так звана модель добровільного обміну Ліндаля-Вікселя (або модель), згідно з якою, для досягнення рівноваги необхідно, щоб податкове зобов'язання кожного платника дорівнювало граничній корисності, отриманого ним суспільного блага.

У моделі справедливого оподаткування існують дві категорії споживачів суспільних благ, які водночас являються і платниками податків, – багатша та бідніша. Такий підхід дозволяє спрощено відобразити соціальну структуру



суспільства. При однаковій для всіх платників податковій ціні (ціні, яку вони сплачують за суспільні блага), реальний її рівень є різним для представників кожної з двох категорій. Це зумовлюється тим, що одна і та ж сума податку, вилучена у бідної і багатой особи, є більшою жертвою для бідної, ніж для багатой людини.

Проблема полягає в установленні пропорції, в якій ціни суспільних благ для кожної з категорій співвідносяться між собою. Іншими словами, в моделі ставиться питання про розподіл загальної вартості благ колективного споживання між заданими групами платників податків [132].

У середині ХХ ст. відомими в теорії оподаткування стали вчення, названі на честь їх засновника, англійського економіста Джона Мейнарда Кейнса (1883 – 1946) – кейнсіанською теорією. Її сутність полягає в тому, що податки є головним важелем регулювання економіки та складовою частиною її успішного розвитку. При цьому економічне зростання залежить від грошових заощаджень в умовах повної зайнятості, чого практично неможливо досягти. Великі заощадження заважають економічному зростанню, оскільки є пасивним джерелом доходу, тому для усунення негативних екстерналій зайві заощадження слід вилучати за допомогою податків [195].

Дж. Кейнс стверджував, що надходження майже за всіма податками залежать не лише від змін у податкових ставках, а й від коливань розміру номінальних доходів. В умовах інфляції бюджетні надходження зростають швидшими темпами, ніж доходи громадян, що сприяє стабільності бюджету.

В основній своїй праці «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» Дж. Кейнс досить аргументовано довів неспроможність ринкової економіки досягти рівноваги в умовах кризи, і те, що виправити становище можливо тільки за допомогою державного втручання в економіку. Він вважав, що саме держава може сприяти досягненню рівноваги між платоспроможним попитом і обсягами виробництва за допомогою державних видатків, позикового відсотка і податків [196]. Поряд з іншими економічними важелями, Дж. Кейнс велику увагу приділяв податковому регулюванню, підкреслюючи, що податкова політика може чинити значний вплив на економічне зростання, підвищення зайнятості населення, стимулювання схильності до споживання тощо.

Дж. Кейнсу вдалося значно розширити розуміння предмету економічної науки, включивши в нього депресивну економіку. Кроком вперед було й нове формулювання умов економічної рівноваги: Кейнс вважав, що рівність між попитом та пропозицією може встановлюватися не лише при повній зайнятості ресурсів і повному обсязі виробництва, а й при неповній зайнятості, тобто рівновага може встановлюватися в умовах економічного спаду.

Основним способом втручання держави в економіку Дж. Кейнс вважав фіскальну політику. Податки розглядалися ним як «вбудовані механізми гнучкості». Він стверджував, що надходження майже за всіма податками залежать не тільки від зміни у податкових ставках, а й від коливань величини доходів. Це положення стосується насамперед прибуткового податку, що стягується за прогресивними ставками. Тому автоматичні коливання в податкових доходах значніші, ніж у рівні доходів.

Теорія Дж. Кейнса заснована на дослідженні залежностей і пропорцій між сукупними народногосподарськими величинами: національним доходом, інвестиціями та споживанням.

Метод Дж. Кейнса передбачає, що умови процвітання окремої фірми зовсім не ідентичні умовам процвітання економіки в цілому. Між ними можуть виникати суперечності, вирішення яких можливе шляхом відновлення загальнонаціональних економічних пропорцій, і насамперед, відповідності між попитом і пропозицією. Він вважав, що вирішення життєво важливих проблем розвиненого капіталістичного суспільства потрібно шукати не в методах пропозиції ресурсів (їх рідкості, цінності, найбільш ефективного їх поєднання для отримання максимуму економічної вигоди), а в методах створення ефективного попиту, що дозволяють найкращим чином реалізувати пропоновані ресурси.

В області податків пропонувалося використання прогресивного оподаткування. Зниження рівня оподаткування, на думку Дж. Кейнса, зменшує доходи бюджету і загострює економічну нестійкість. А використання прогресивного методу оподаткування сприяє згладжуванню цього процесу. Таким чином, прогресивне оподаткування діє як «вбудований стабілізатор», принцип роботи якого полягає в тому, що під час економічного підйому оподатковувані доходи ростуть повільніше, ніж податкові доходи, а при кризі податок зменшується швидше, ніж падають доходи, тим самим досягається відносно стабільне соціальне становище в суспільстві.

Кейнсіанська теорія успішно застосовувалася в передвоєнні роки: вона сприяла виводу із стану депресії економік провідних капіталістичних країн і була використана урядами як ефективний засіб, що сприяв розвитку військово-промислового виробництва.

Домінування кейнсіанства в економічній теорії Заходу продовжувалось до середини 1970-х років. Криза 1973 – 1975 рр. призвела до кризи і кейнсіанства. Відомий дослідник і викладач, популярний публіцист, професор Гусейнов Ріфат Мір-Ахмед огли (1946 – 2012), у своїй праці «Історія економічних вчень» сказав, що кейнсіанська система регулювання була підірвана з наступних причин:

1. Кейнс виходив із закономірностей такого етапу розвитку капіталізму, коли не повністю були вичерпані можливості екстенсивного росту. Тільки в цьому випадку спроможний енергійно діяти ефект мультиплікатора, якому Кейнс надавав універсальне значення. Етап інтенсифікації виробництва вимагав інших підходів до стимулювання виробничої активності.

2. Технологічні зрушення, обумовлені науково-технічною революцією, призвели до гігантського розширення номенклатури виробів, небаченої раніше жвавості виробничих і фінансових пропорцій, збільшенню питомої ваги малих підприємств. У цих умовах роль стимулів та важелів спонтанного ринкового регулювання об'єктивно посилилася, в той час як значення державного регулювання відносно зменшилося.

3. Кейнсіанські «рецепти» переважно були розраховані на національне макроекономічне регулювання. Між тим, 1970-ті роки показали зростаючий ступінь інтернаціоналізації економічного життя. Про це свідчив, зокрема, «нафтовий шок» середини 1970-х років, коли група країн-виробників нафти внесла повний хаос в усі державні регулятори грубим і несподіваним способом – різким ростом цін на нафту.

4. Кейнсіанство виходило з того, що помірна інфляція сприяє інвестиційній активності і, відтак, - росту зайнятості. Було статистично підтверджено, що безробіття та ріст цін (і заробітної плати) обернено пропорційні. Однак, в період «нафтового шоку» і наступних 5-7 років з'явилося нове явище – стагфляція, тобто

стагнація, що супроводжується інфляцією. Способів боротьби з двома пороками одночасно кейнсіанство не знало.

5. Надмірне державне втручання в економіку породжувало бюрократизм у системі управління відтворювальним процесом. А там, де багато бюрократів, більше некомпетентності, користі і посадових злочинів [146].

Найбільшого поширення серед контркейнсіанських напрямів економічної теорії на Заході отримав монетаризм. Його лідером був професор Чиказького університету Мілтон Фрідман (1912 – 2006). Він вважав, що гроші являють собою головну «пружину» всієї ринкової економіки. У держави повинне бути лише одне завдання: стабілізація кредитно-грошової сфери, боротьба з інфляцією, котра являє собою чисто грошовий феномен. Усе інше, стверджував Фрідман, зробить ринок, що тотожний свободі. Головне – залишити ринок у спокої, всі проблеми ж будуть вирішені спонтанно, завдяки законам ринкової конкуренції. Необхідно, щоб держава твердо дотримувалась темпу приросту грошової маси на рівні 3–5% в рік, не піддаючись тиску з боку ринкових агентів. Цей темп прив'язується до довгострокового темпу приросту ВВП. Тільки так у суспільстві буде досягнута стабільність. В іншому випадку порушується механізм приватного підприємництва, настає криза, розгортається інфляція. А інфляція – це ворог номер один. Вона знижує рівень життя громадян, знищує накопичення фірм, руйнує кредит. Але інфляція має одну причину – диспропорційну для потреб ринку емісію. Ось чому емісію необхідно взяти під жорсткий контроль [146].

Згідно з монетаристською теорією оподаткування, регулювання економіки необхідно здійснювати тільки через грошовий обіг, який залежить від кількості грошей і банківських ставок. При цьому, податкові платежі не відіграють таку важливу роль як у кейнсіанських економічних концепціях. У даному випадку податки, взаємодіючи з іншим функціональними механізмами ринкової економіки, впливають на грошовий обіг (наприклад, за рахунок їх сплати вилучають зайву кількість грошової маси з обігу) [195].

Неокейнсіанство – досконаліша модель кейнсіанської теорії, в якій макроекономічний аналіз найважливіших показників здійснюється з урахуванням НТП, використанням позитивних аспектів монетаристської концепції, органічним взаємозв'язком процесу виробництва і розподілу.

Методологічна основа неокейнсіанства – положення про неспроможність ринкового механізму забезпечити рівновагу економічної системи, макроекономічний підхід до аналізу проблем відтворення в умовах прогресу, вплив НТП на розширене відтворення, визначення важливої ролі грошей і грошової політики в арсеналі державного регулювання, використання недосконалої концепції граничної продуктивності капіталу.

Розквіт неокейнсіанства припав на 50–60-ті роки ХХ ст., коли була зроблена спроба синтезувати вчення Дж. Кейнса з неокласичними моделями економіки. Робота засновників теорії американських економістів Ф. Модильяні, Дж. Хікса і П. Самуельсона одержала назву «Неокласичний синтез», і на її основі були створені моделі, які сформулювали центральні ідеї неокейнсіанства.

Неокейнсіанці розробили заходи непрямого і прямого регулювання економіки. До методів непрямого впливу відносяться податкова політика, бюджетне фінансування, кредитна політика, прискорена амортизація. Ці методи отримали назву автоматичних стабілізаторів, кредитних стабілізаторів, інституціональних стабілізаторів тощо.

Американський економіст Елвін Хансен (1887 – 1975) – представник неокейнсіанства. Багато в чому саме завдяки зусиллям Е. Хансена, США в деякому розумінні є «більш кейнсіанською країною», ніж батьківщина кейнсіанства – Великобританія. Насамперед, Е. Хансен був найвидатнішим теоретиком рузвельтівської адміністрації.

Е. Хансен не вірив, що стагнація дійсно може настати: він вважав, що будь-яку тенденцію щодо недостатності ефективного попиту можна здолати макроекономічною політикою. Подолавши вплив ідей стагнації, Е. Хансен у післявоєнний період постає насамперед як автор кейнсіанської концепції циклу, що входила як складова до теорії економічної динаміки. У цьому розумінні світову славу йому принесла фундаментальна монографія «Економічні цикли і національний дохід» (1951), яка складалася із чотирьох частин:

1. Природа економічних циклів.
2. Теорія доходу і зайнятості.
3. Теорія економічних циклів.
4. Економічні цикли й державна політика [229].

У першій частині Е. Хансен виділяє чотири типи економічних циклів, що наведено у таблиці 2.4.

**Таблиця 2.4**

<b>Типи економічних циклів</b>		
<b>Назва циклу</b>	<b>Тривалість</b>	<b>Характеристика</b>
Малий цикл	2-3 роки	Спричинені нерівномірністю відтворення оборотного капіталу, коливаннями капіталовкладень та товарно-матеріальних запасів
Великий цикл	6-13 років	Обумовлені нерівномірністю відтворення основного капіталу
Будівельний цикл	16-20 років	Викликані коливаннями інвестицій у будівництві
Довгохвильовий цикл	40 і більше років	«Вікові циклічні хвилі», обумовлені докорінними техніко-технологічними зрушеннями

Державне макроекономічне регулювання (або державна антициклічна політика), на думку Е. Хансена, може здійснюватися у трьох напрямках:

1. Вбудовані стабілізатори (механізми гнучкості) – прогресивна система оподаткування, високі соціальні виплати, заходи з підтримання цін на продукцію фермерів.
2. Автоматично діючі контрзаходи – регулювання процентної ставки та інші елементи кредитної політики; інструменти грошової політики.
3. Керовані програми компенсування – активне ситуаційне маніпулювання бюджетними видатками залежно від фази циклу: збільшення в умовах спаду, скорочення в умовах економічного піднесення.

Перший напрям антициклічної політики полягає в тому, що економіка має власні вбудовані механізми гнучкості, які автоматично подавляють коливання, але не спроможні забезпечити перехід економіки від кризового стану до зростання виробництва, реальних доходів, інвестицій, рівня зайнятості. Е. Хансен стверджує,

що економічна система, завдяки таким вбудованим стабілізаторам, самостійно реагує на зміни економічних циклів.

Оскільки вбудовані механізми гнучкості не в змозі забезпечити перехід до економічного зростання, то з'являється необхідність в існуванні другого напрямку антициклічної політики держави – автоматично діючих контрзаходів. Кейнсіанці вважали, що наприклад, при зростанні безробіття, повинні автоматично спрацьовувати заходи компенсації: зниження податкових ставок та обов'язкового розміру резервів приватних банків, збільшення розмірів державних позик тощо [229].

Третій напрям державного макроекономічного регулювання – керовані програми компенсування – визначалися угодою між урядом і парламентом й зводилися до бюджетного регулювання. Цей напрям пропонує модифікацію державних витрат, які полягають в тому, що бюджетні витрати в роки піднесення обмежуються, відбувається накопичення бюджетних коштів; в роки спаду скорочення ділової активності компенсується зростанням витрат держави.

На підставі розробок неокейнсіанства в розвинених державах відбулося корегування програм державного регулювання, які проводилися в рамках дії «вбудованих стабілізаторів» (регулювання прибуткового оподаткування, заробітної плати, роздрібних цін, страхування тощо). Вони вважають, що механізм податкового регулювання має бути побудованим на основі змін рівня податків як засобу проведення антициклічної політики: зниження їх в періоди спаду економіки, підвищення в роки поживлення і підйому з метою стримування ділової активності [198].

Однак, треба розуміти, що протиріччя між різними школами оподаткування мають лише формальний характер і полягають у зміні підходів щодо методів та інструментів регулювання економіки. На сьогодні не існує теорії податків, яку б вважали єдиною істинною. Існує взаємодія декількох основних концепцій побудови податкової системи, які доповнюють одна одну та є основою фіскальної політики держави.

«Податки – це закономірне об'єктивно-суб'єктивне явище, система соціально-економічних та організаційно-правових відносин, що складаються між державою, юридичними і фізичними особами з приводу мобілізації до бюджету держави і використання частини вартості ВВП, які не мають конкретного цільового призначення і діють законодавчо на будь-якій стадії розвитку суспільства з метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій, соціально-економічної підтримки населення та суб'єктів господарювання», – стверджується в навчальному посібнику «Оподаткування в Україні» [187].

Важливо наголосити на тому, що податок має свої ознаки, які відрізняють його від усіх інших платежів.

Наприклад, І.І. Янжул виділив такі основні ознаки податків:

1. Односторонній характер стягування.
2. Матеріальна форма податку
3. Податки встановлюються публічною владою, або громадськими групами (земствами, общинами тощо)
4. Легальність: податок встановлюється на законодавчому рівні.
5. Призначення податку для задоволення потреб суспільства.

У свою чергу, О.О. Соколов у своїй «Теорії податків» навів такі характерні ознаки податків:

1. Податки передбачають існування окремих, приватних господарств.
2. Примусовий характер податків відрізняє їх від добровільних пожертв. Хоча, наголошує О. О. Соколов, така різниця на практиці не завжди є в достатній мірі помітною, оскільки так звані «добровільні» платежі нерідко є удавано добровільними, а насправді мають усі риси примусових зборів.
3. Для податків суттєвою є відсутність індивідуального або спеціального еквіваленту.
4. Стягнення податків проводиться державною владою на встановлених законом підставах.
5. Податки стягуються за загальним правилом для покриття державних витрат.

Саме примусовий характер та безеквівалентність, на думку О.О. Соколова, є головними з наведених особливостей податків.

У процесі розвитку економіки, розвивалися і погляди щодо характерних особливостей податків. Основні ознаки податків на сьогоднішній день представлені на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Основні ознаки податків**

Отже, податок – це обов'язковий, індивідуально безвідплатний платіж, що справляється з юридичних і фізичних осіб у формі забезпеченого державним примусом законного відчуження належних їм на праві власності, господарського відання чи оперативного управління коштів, з метою фінансування завдань і функцій держави та місцевих органів самоврядування.

О.О. Соколов наголошує на тому, що, у зв'язку з визначенням податку, необхідно також встановити точний зміст деяких, як він стверджує, найважливіших термінів, з якими постійно доводиться зустрічатися у вченні про податки.

Це, по-перше, суб'єкт та носій податку. Під суб'єктом необхідно розуміти фізичну чи юридичну особу, яка формально зобов'язана сплачувати податок. Під

носієм податку необхідно, вважає О.О. Соколов, розуміти ту особу, яка фактично сплачує податок.

По-друге, це джерело, об'єкт і масштаб оподаткування. Джерело оподаткування – той фонд, за рахунок якого податки збільшуються. У ролі такого фонду можуть виступати або дохід, або майно платника. Адже податок сплачується з майна платника, але потрібно розрізняти два випадки:

а) коли сплата податку з майна окремих платників не призводить до зменшення національного майна, тобто коли, завдячуючи податку, відбувається лише перерозподіл майна, переміщення його з одних рук в інші;

б) коли сплата податку з майна окремих платників супроводжується скороченням усього національного майна.

Під об'єктом оподаткування необхідно розуміти усе те, на що падає податок або до чого приурочується стягнення податку, тобто це, власне, предмет, що підлягає обкладанню.

Масштаб оподаткування – та міра, за допомогою якої розраховується загальна сума податку. Наприклад, у податку на прибуток масштабом оподаткування є розмір доходу: чим більший дохід, тим більшою повинна бути і сума податку.

Функція податку – це прояв його сутності як форми перерозподільних відносин між державою і суб'єктами господарювання в дії, спосіб вираження його властивостей. Функція показує, яким чином реалізується суспільне призначення даної економічної категорії як інструмента вартісного розподілу і перерозподілу доходів держави (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Функції податків [163]**

За допомогою фіскальної функції реалізується головне суспільне призначення податків – формування фінансових ресурсів держави, акумульованих у бюджетній системі і позабюджетних фондах та необхідних для здійснення власних функцій (військово-оборонних, соціальних, природоохоронних та інших). Фіскальна функція є дуже важливою для характеристики податків, їхнього суспільного призначення. Для реалізації цієї функції важливе значення має постійність і стабільність надходження коштів у розпорядження держави. За визначенням вченого А. М. Поддєрьогіна, фіскальна функція податків полягає в

мобілізації коштів у розпорядження держави та формуванні централізованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання функцій держави. Вона реалізується через розподіл частини валового національного продукту [199].

Розподільча функція податків полягає у перерозподілі суспільних доходів між різними категоріями населення, тобто відбувається передача коштів на користь більш слабких і незахищених категорій громадян за рахунок покладання податкового тягара на більш сильні категорії платників. В результаті відбувається вилучення доходу в одних і передача його іншим. Прикладом реалізації розподільчої функції є акцизний податок, що встановлюється, як правило, на окремі види товарів, і в першу чергу на предмети розкоші, алкоголь, тютюн а також механізми прогресивного оподаткування. Розподільча функція являє собою своєрідне відображення фіскальної: наповнити скарбницю, щоб потім розподілити отримані кошти. Але на стадії розподілу ця функція дуже тісно переплітається з регулюючою, і в одній дії можуть виявлятися обидві функції. Наприклад, непрямі податки, регулюючи споживання, створюють основи для перерозподілу коштів одних платників на користь інших. Це дозволяє говорити про існування первинного і вторинного розподілу (перерозподілу) за рахунок податків.

Сутність регулюючої функції податків полягає в тому, що вони впливають на різні види діяльності їх платників. Так, податки істотно впливають на відтворення суспільного продукту, стимулюючи або стримуючи темпи його розширення, збільшуючи або зменшуючи накопичення капіталу, підвищуючи або знижуючи платоспроможний попит населення тощо. У цьому зв'язку держава спроможна свідомо використовувати податки з метою регулювання відповідних пропорцій у соціально-економічному житті суспільства. Регулююча функція слугує своєрідним доповненням фіскальної і стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим виробникам чи галузям. Однак податкове регулювання – складніший механізм, що враховує не тільки податковий тиск, а й перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості тощо.

Такі вчені, як Е. Алісов, Т. Калінеску, М. Кучерявенко, М. Мисляков, А. Бризгалін, В. Мельник, А. Балабанов, І. Балабанов, М. Свердан, В. Новицький, А. Зюнькін, О. Романенко виділяють також стимулюючу (заохочувальну) функцію. Сутність її полягає у тому, що порядок оподаткування може відбивати визнання державою особливих заслуг визначених категорій громадян перед суспільством, надання податкових пільг. Однак ця функція являє собою просте пристосування податкових механізмів з метою реалізації соціальної політики держави і є швидше супутньою, ніж провідною.

Крім того, виокремлюють також четверту функцію податків – контрольну. Суть її полягає у перевірці ефективності функціонування податкової системи. Завдяки контрольній функції оцінюється ефективність кожного податкового каналу і податкового тиску в цілому, виявляється необхідність внесення змін у податкову систему і бюджетну політику.

Зрозумілим стає, що підходи до питання щодо функцій податків у науковців різняться. Своєрідне візуалізоване порівняння думок різних вчених (як зарубіжних, так і вітчизняних) стосовно питання визначення функцій податків можна побачити у таблиці 2.5.



Таблиця 2.5

## Економічна думка щодо функцій податків

Вчені	Функції податків											
	Фіскальна	Регулююча	Розподільча	Стимулююча	Контрольна	Економічна	Соціальна	Розподільчо-соціальна	Дестимулююча	Накопичувальна	Структуро-твірна	Розподільчо-регулююча
М. Білик, І. Золотько, П. Мельник, А. Поддєрьогін, В. Федосов, А. Соколовська, О. Дахно, Й. Кулішер, Л. Котенко, Г. Фадєєва, О. Горбунова, Д. Черник, І. Озеров, Й. Кулішер, О. Перов, О. Толкушкін	✓	✓										
В. Буряковський, В. Захожай, Л. Омелянович, Л. Ходов	✓	✓					✓					
А. Зюнькін, А. Балабанов, І. Балабанов	✓	✓	✓	✓								
Н. Заяц, В. Радіонова			✓			✓						
Е. Алісов, Т. Калінеску, М. Кучерявенко	✓	✓	✓	✓	✓					✓		
В. Мельник	✓			✓								
М. Куцин, В. Калюжний, О. Мозенко, В. Баликін	✓		✓		✓							
І. Лютий, А. Дрига, М. Петренко	✓							✓				
М. Свердан, О. Василик	✓	✓		✓								
Л. Дікань, Т. Воїнова	✓					✓	✓					
В. Новицький	✓		✓	✓					✓		✓	
О. Романенко	✓		✓	✓	✓							
Ю. Іванов, А. Крисоватий, О. Десятнюк	✓											✓
І. Майбуrow, Є. Євстигнєєв	✓	✓			✓		✓					
М. Мисляков, А. Бризгалін	✓	✓		✓	✓			✓	✓			
Ю. Семенов	✓					✓						

Сьогодні ж, згідно ст. 7 Податкового кодексу України, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

1) платники податку – фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом або податковими законами України, і на яких податковим законодавством покладено обов'язок із сплати податків та зборів;

2) об'єкт оподаткування – майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку;

3) база оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання;

4) ставка податку – розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування;

5) порядок обчислення податку – здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку і без застосування відповідних коефіцієнтів;

6) податковий період – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів;

7) строк та порядок сплати податку – період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством ;

8) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

У найбільш узагальненому вигляді всі податки можна згрупувати за типовими ознаками, здійснивши їх наукову класифікацію.

Класифікація – система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями. Податкова класифікація – систематизація та групування податкових платежів за однорідними ознаками із присвоєнням їм певних найменувань [187].

Класифікація податків дає можливість більш повно висвітлити сутність та функції податків, показати їх роль у податковій політиці держави, напрям і характер впливу на соціально-економічну сферу.

Професор О.О. Сколов вважав, що задача класифікації податків повинна міститися в тому, щоб віднайти принцип групування різноманітних форм, який виходив би з самої природи податків та пов'язаної з цим різниці в їх організації. При цьому, природно виходило б, що відмінність в організації окремих податків виникла саме з різниці в їх природі та способах їх дії.

Якщо за основу брати саме таку думку, то тільки принцип перекладних та неперекладних податків може стати критерієм для класифікації податків. Неперекладний податок, що вилючає частку доходу в підприємця, зменшує його прибуток, але не зачіпає ціну товару. Перекладний податок впливає на ціну, проте порівняно менше торкається прибутку підприємця. Отже, неперекладні податки виконують таку соціально-економічну функцію, яку не можуть виконувати перекладні. Однак, ознака перекладання та неперекладання податків надто хитка і невизначена для того, щоб слугувати основою групування податків. Тому у сучасному світі різноманітні класифікації не сприсяється на принцип перекладання та неперекладання податків.

Наприклад, в залежності від застосування державою принципів оподаткування (принцип отриманих благ та принцип платоспроможності), податки поділяються на три види:

1) Прогресивний податок (з кожної додаткової одиниці доходу

вилучається все більша величина податку, тобто середня податкова ставка підвищується в залежності від зростання доходу).

2) Регресійний податок (з кожної додаткової одиниці доходу вилучається все менша його величина, тобто середня податкова ставка зменшується із зростанням доходу).

3) Пропорційний податок (середня податкова ставка залишається незмінною) [201].

Крім того, існують інші класифікації податків:

За рівнем державних структур:

- загальнодержавні (встановлюються державними органами влади вищого рівня);

- місцеві (встановлюються місцевими органами влади та управління).

За періодичністю стягнення:

- одноразові (сплачуються один раз протягом певного часу за вчинення певних дій);

- систематичні або регулярні (сплачуються в періодичності щомісячно, щоквартально тощо).

За формою оподаткування:

- прямі (вилучаються безпосередньо у власників майна, отримувачів доходу);

- непрямі (вилучаються безпосередньо у сфері реалізації або споживання товарів та послуг, тобто перекладаються на споживача і не залежать від рівня доходу).

За характером використання:

- загального призначення (державні мита, збір за обов'язкове державне або пенсійне страхування);

- цільові (наприклад земельний, збір з власників собак, за паркову автомобіля).

За методом стягнення:

- розкладні (спочатку встановлюється обсяг податкових надходжень, необхідних для потреби держави, а потім цю суму розкладають на окремі частини за територіями й потім між окремими платниками);

- окладні (встановлюються спочатку податкові ставки, після цього – розмір податку для кожного платника).

За суб'єктом (платником):

- з юридичних осіб (наприклад ПДВ, податок на прибуток, акцизний податок);

- з фізичних осіб (наприклад податок на майно);

- з юридичних та фізичних осіб (наприклад земельний податок, з власників транспортних засобів).

За об'єктом:

- податки на доходи (наприклад на заробітну плату, прибуток);

- податки на майно (сплачуються постійно впродовж усього часу перебування майна у власності);

- податки на споживання (сплачуються при використанні доходів).

Податковий кодекс України визначає такі податки та збори:

1) Загальнодержавні (обов'язкові до сплати на усій території України):

- податок на прибуток підприємств;

- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито;

2) Місцеві (обов'язкові до сплати на території відповідних територіальних громад):

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

В окремій розділі кодекс виділяє податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, податок на майно, рентну плату.

Податок на прибуток – прямий податок, що стягується з прибутку організації (підприємства, банку, страхової компанії). Він має важливе фінансове значення і широкі можливості для регулювання та стимулювання підприємницької діяльності. За допомогою податку на прибуток можна регулювати такі процеси:

- вибір правової форми організації бізнесу;
- розподіл та перерозподіл прибутку, ВВП, ресурсів (трудових та матеріальних);
- вибір методів фінансування інвестицій (самофінансування або залучення позичкових коштів);
- регулювання темпів економічного зростання на національному рівні.

Найбільш вагомим у системі прямого оподаткування в Україні виступає податок на доходи фізичних осіб. Податок на доходи фізичних осіб – це загальнодержавний податок, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян – резидентів) і нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні.

Позитивним ефектом податку на доходи фізичних осіб є досягнення соціальної справедливості, можливість зменшення податкового тягаря для малозабезпечених верств населення, за допомогою застосування пільг в оподаткуванні, та посилити податкове навантаження на осіб, що мають високий рівень доходів. Однак, існує і значний недолік – можливість для платників податку у значній мірі занижувати оподаткований дохід та ухилятися від сплати податку.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент). Призначення податку на додану вартість полягає у поповненні доходів державного бюджету та використання податку з метою стимулювання економічного розвитку.

Акцизний податок – це непрямий податок на високорентабельні та монополістичні товари, що включається до ціни цих товарів і сплачується в кінцевому підсумку покупцем, а не виробником товарів. Мета акцизного збору – збільшити доходи бюджету за рахунок оподаткування високорентабельних товарів не першої необхідності, які споживаються здебільшого населенням з рівнем доходів вище середнього.

На відміну від ПДВ:

- 1) акцизним податком оподатковуються тільки товари і не оподатковуються

роботи і послуги;

2) об'єктом оподаткування є повна вартість товарів;

3) кожна група підакцизних товарів має визначену ставку;

4) акцизний податок сплачується лише один раз (ПДВ на всіх етапах руху товарів).

Екологічним податком вважається плата за забруднення атмосферного повітря і водних басейнів шкідливими відходами виробництва і споживання, розміщення і складування відходів виробництва і споживання, за виробництво екологічно шкідливої продукції та застосування екологічно шкідливих технологій.

На офіційному сайті Верховної ради України можна знайти таке визначення: «Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року».

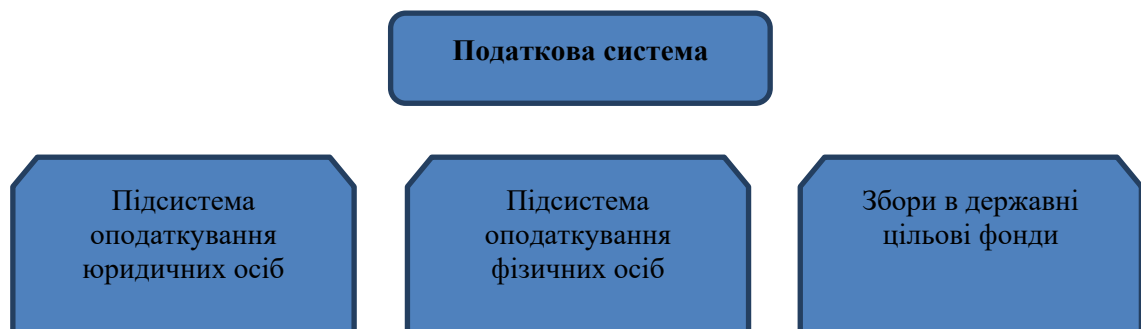
### **2.3. СУЧАСНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНИ**

Податкова система – невід'ємна складова людської цивілізації, покликана забезпечувати наповнення державного бюджету. Відіграючи провідну роль у формуванні державних доходів, вона суттєво впливає на всі сторони соціально-економічного життя сучасного суспільства.

Згідно з Податковим кодексом України, податкову системи (систему оподаткування) становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, які справляються в установленому законодавством порядку. Однак, таке тлумачення розглядає податкову систему, не вдаючись до глибокого аналізу. У той час, як податкова система у ширшому розумінні являє собою регламентовану законодавством сукупність податкових відносин між державою та платниками податків у процесі перерозподілу створених товарів та послуг.

Необхідно наголосити на тому, що, незважаючи на часте ототожнення понять «податкова система» та «система оподаткування», ці два терміни, все ж, мають деякі відмінності. По-суті, система оподаткування є частиною податкової системи, а «податкова система» є дещо ширшим поняттям, яке включає в себе і систему оподаткування.

Податкова система має три підсистеми, які хоч і є взаємозалежними, але можуть розглядатися окремо одна від одної (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Структура податкової системи**

Фіскальні установи призводять податкову систему до руху, забезпечуючи

тим самим її функціонування. Саме фіскальна служба є основним інститутом у сфері оподаткування, на неї покладено функції по забезпеченню стягнення податків, здійсненню контролю за процесом оподаткування, виявлення фактів ухилення від сплати податків, роз'яснення податкового законодавства тощо.

Побудова та функціонування податкової системи повинні здійснюватися відповідно до загальноприйнятих фундаментальних принципів оподаткування. Основою формування і подальшого розвитку теорії і практики побудови податкових систем стали принципи, які узагальнив і виклав у вигляді чотирьох основних правил А. Сміт, що проілюстровано на рис. 2.4.



**Рис. 2.4. Основні правила оподаткування [197]**

Натомість, ст. 4 Податкового кодексу України визначає такі засади оподаткування в Україні:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями податкового кодексу;
- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до

платоспроможності платників податків;

➤ економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

➤ нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

➤ стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

➤ рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

➤ єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку .

Окрім принципів оподаткування, також варті уваги методи та наукові основи побудови податкової системи (рис. 2.5 та 2.6 відповідно).



Рис. 2.5. Методи побудови податкової системи [187]

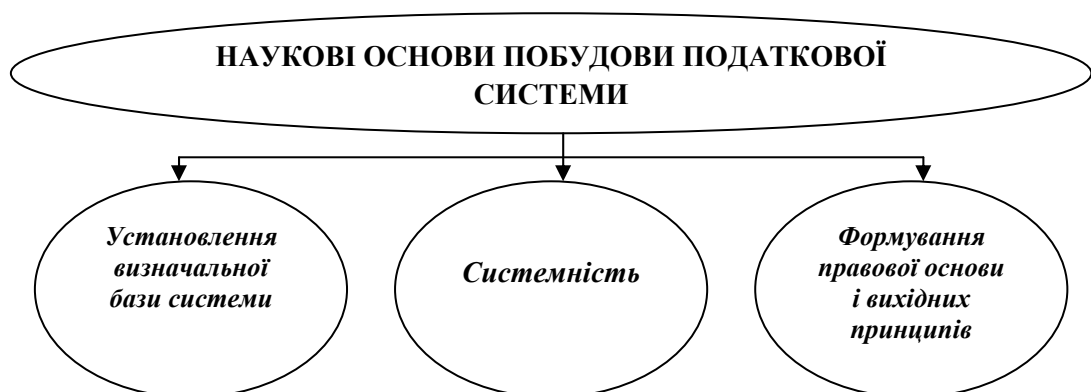


Рис. 2.6. Наукові основи побудови податкової системи

Податкова система держави є її невід’ємним атрибутом, фінансовим базисом

існування, індикатором економічного, політичного, соціального стану, однією з базових підвалин економічної системи [197].

Еволюція оподаткування в Україні є досить тривалою і може бути поділена на сім етапів (таблиця 2.6).

**Таблиця 2.6**

**Еволюція оподаткування в Україні [188]**

Етап	Роки	Коротка характеристика
I	IX – XII ст.	Найдавніша система податків Київської держави
II	XIV – XV ст.	Податки часів Великого князівства Литовського, а пізніше – Речі Посполитої (грошова, натуральна данина, панщина тощо)
III	1648 – 1654 рр.	Військовий скарб Запорізької Січі (військова здобич, грошове жалування, продаж вина, зовнішня торгівля)
IV	сер. XVI – поч. XX ст.	Податки часів Московії, а пізніше – Росії
V	1917 – 1991 рр.	Радянська податкова система
VI	1991 – 2001 рр.	Становлення і розвиток податкової системи України як незалежної держави
VII	з 2001 р.	Модернізація державної податкової служби України

Своєрідними попередниками податків на території України можна назвати жертвоприношення, військову здобич та данину [221]. Необхідно зазначити, що давньоукраїнські податки мали національне походження, а не запозичувалися в інших країнах. Найдавнішою системою прямих податків у Київській державі була данина для утримання княжого двору й дружини. Оскільки в ті часи панівним було натуральне господарство, то й характер податкової системи був натуральним. Підкорені слов'янські племена сплачували князеві данину переважно у вигляді продуктів сільського господарства та промислу (хутро, мед, віск, продукти харчування, хліб, шкіра тощо).

Серед прямих податків можна виділити дари (добровільне підношення підданих), данину, оброк (плату за користування певними земельними наділами, знаряддями праці тощо). Із сільськогосподарських податків першим на землях сучасної України було поплучне (від «плуг») – земельний податок, одиницею оподаткування якого був плуг. Земельний податок у різноманітних формах виступав основною формою оподаткування сільськогосподарських виробників того часу. Спочатку він стягувався у формі натуральних зборів залежно від розміру ділянки або врожайності. Пізніше враховувалась дохідність землі, що визначалась на основі певного реєстру (примітивного земельного кадастру) [188].

При зборі данини проявили себе негативні аспекти феодально-децентралізованої податкової системи: нерегульованість розмірів та періодичності збору податків, велика їх кількість, випадковість та свавілля поборів, зловживання збирачами податків тощо.

Така недосконалість податкової системи мала наслідком зростання рівня незадоволеності серед населення, що призводило до різноманітних заворушень та повстань. Згадати хоча б обставини смерті князя Ігоря Рюриковича: його вбили деревляни, коли він вирішив другий раз поспіль зібрати з них данину. Дружина Ігоря, княгиня Ольга, проаналізувавши помилку чоловіка, започаткувала стабільне стягнення податків, запровадивши у 947 році спеціальні адміністративно-фінансові пункти для збирання данини – «становища», а також визначила розміри та зміст



зборів за допомогою «уроків» та «установ». Це можна назвати першою, відомою історикам, реформою податкової системи в Україні.

У 988 році, коли Володимир Великий охрестив Русь було впроваджено обов'язкову церковну «десятину», яка з плином часу перетворилася на добровільні благодійні пожертви на користь церкви (таблиця 2.7).

**Таблиця 2.7**

**Основні надходження до бюджету часів Київської держави**

<b>Надходження до бюджету</b>	<b>Характеристика</b>
Данина	Виступала як воєнна контрибуція: князь брав її за свій військовий ризик; її сплачували слабші племена сильнішим, які їх завоювали. З IX ст. стала державним податком: Великі Князі Київські Олег та Ігор їздили на «полюддя» разом зі своєю дружиною та збирали данину з окремих слов'янських земель.
Дар	Добровільні внески підданих.
Феодална рента	Її сплачували смерди (залежні селяни, що віддалися під захист князя та отримували землю в його володіннях). Відомі три форми ренти: натуральна, грошова та відробіткова.
Вісне та помірне	Вид торговельного мита, який сплачувався за зважування і вимір товарів.
Мит	Вид торговельного мита, який сплачувався за провезення товарів через міські застави.
Перевіз	Вид торговельного мита, який сплачувався за перевезення товарів через річку.
Гостинна дань та торгове	Вид торговельного мита, який сплачувався за право користуватися місцем для складу краму і відкривати ринки, торговіща.
Оброк	Обов'язкова повинність, плата феодалам за користування їхніми землями. Селяни сплачували його натурою (хлібом, житом, вівсом, льоном, медом, тваринами типу курей, овець), а міщани – грошми.
Поплужне	Поземельний податок, який сплачували натурою залежні селяни. За одиницю оподаткування брався плуг, звідки і пішла назва податку. Доходи з поплужного переважно йшли на військові витрати та утримання князівського двору.
Дим (подимний податок)	«Дим» – подвір'я, що мало певну земельну ділянку, площею близько 15 га. Подимний податок стягувався з кожного такого окремого житла.
Десятина	Вид церковного або світського податку. Стягувалась десята частина доходів населення, які могли бути замінені грошима або земельними угіддями.
Віра	Вид плати за суд, штраф. Стягувалась за вбивство.
Полувіра	Вид плати за суд, штраф. Сплачувалася за каліцтво.
Дика віра	Вид плати за суд, штраф, який сплачувала громада, якщо на її землях було знайдено труп, а ім'я особи, яка скоїла вбивство не було відоме.
Продаж	Вид плати за суд, штраф, який сплачувався князеві і накладався за різні злочини проти здоров'я людей (за винятком вбивства).
Урок	Вид плати за суд, компенсація потерпілій особі.
Помічне	Вид плати за суд, штраф. Сплачувалося за поміч дитським (вільні одиниці, які виконували служби у князя; молодша дружина).
Залізне	Вид плати за суд, штраф. Сплачувалося засудженим до позбавлення волі.

Після зруйнування монголо-татарським військом хана Батия у 1240 році Києва, татари встановили в деяких частинах зайнятої ними України свою податкову систему: все населення (крім духовенства, яке повинне було публічно молитися за татарських ханів) змушене було платити на користь завойовників спеціальний грошовий податок – «вихід» з кожного чоловіка та з кожної голови худоби. Проте податковий тягар на цих українських землях був слабшим, ніж на тих, де управляли українські князі і бояри.

У другій половині XIV ст. більшість українських земель увійшли до складу Великого князівства Литовського. Для утримання великокнязівського двору, адміністрації, армії, ведення воєн та дипломатичних відносин потрібні були величезні кошти. Руські землі становили 9/10 загальної площі князівства і мали великий вплив на суспільно-політичне й культурне життя Великого Князівства Литовського. Тут зберігалась податкова система періоду Київської Русі та діяли закони «Руської правди» аж до другої половини XVI ст., коли ці землі внаслідок Люблінської унії Великого Князівства Литовського з Польщею (1569 р.) увійшли до складу Речі Посполитої (таблиця 2.8).

**Таблиця 2.8**

**Основні надходження до бюджету часів Великого Князівства Литовського**

Надходження до бюджету	Характеристика
Серебщина	Головний загальнодержавний щорічний грошовий податок, який сплачували усі без винятку селяни. На Київщині вона називалась подимщиною, на Волині – воловщиною, на Чернігівщині – поголовщиною. Йшла на утримання війська.
Державні повинності	Обов'язкова повинність, яку відбували селяни. Полягала у: будівництві і ремонті різноманітних споруд та шляхів, скошуванні сіна тощо. Також селяни сплачували стацію – продовольче або грошове забезпечення для князя при переїздах.
Десятина	Обов'язкова повинність, яку виконували селяни на користь церкви.
Натуральна данина	Сплачувалася дворищем (окреме селянське господарство) у вигляді зерна, худоби, меду, хутра, воску тощо.
Грошовий поземний податок	Сплачувався дворищем за користування (обробку та освоєння) земельними ділянками.
Подимне	Загальнодержавний щорічний податок, який сплачували вільні сільські і міські жителі за користування землею у розмірі 2 гроші.
Дякло	Податок зерном, який сплачували всі піддані на утримання князівського двору.

Після об'єднання Польщі та Литви, на українських землях була введена польська податкова система, за якою шляхта і маєтки католицької церкви звільнялися від сплати податків, а королі зрікалися права їх накладати, а королівська скарбниця поповнювалася прибутками від королівських земель та самоуправління міст, яким було надано магдебурзьке право.

Наприкінці XVI – на початку XVII ст. у Речі Посполитій, а, отже, й в Україні, поширилася практика передачі права на збирання надзвичайних й міських податків в оренду. Подібна практика посилила нерівність та зловживання при збиранні податків, адже орендарі намагалися зібрати не лише суму, котра йшла до коронного скарбу, а й дещо на власні потреби. Це призвело до загострення міжнаціональних, соціально-економічних та політичних стосунків (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9

## Основні надходження до бюджету часів Речі Посполитої

Надходження до бюджету	Характеристика
Чинш	Регулярний фіксований оброк грошима або продуктами, який платили державі чи феодалові особисто вільні селяни та міщани за користування земельними угіддями.
Панщина	Обов'язкова повинність, яку виконували селяни і частково міське населення. Звільнялася від неї шляхта.
Ланове	Поземельний податок із феодалнозалежних селян. Одиницею оподаткування його був лан або волока, при чому лан міг бути малим (16,8 га) та великим (25 га).
Міський податок	Загальний майновий прибутковий податок (пізніше – податок з нерухомого майна). Сплачувався міщанами.
Чопове і шеляжне	Податок від продажу алкогольних напоїв.
Шос	Податок на будівництво доріг.
Прасовка	Сплачувався за торгівлю сіллю.
Пасічний	Податок, що сплачувався за бджільництво.
Стація	Податок на утримання війська та постій.
Колядницький збір	Сплачувався православними за колядування під час різдвяних та пасхальних свят.
Податок католицької церкви	Його сплачували православні міщани на утримання католицького духовенства.
Надзвичайні сеймові податки	Накладались сеймом, сплачувалися міщанами для вирішення надзвичайних проблем (найчастіше – для військових потреб).

У ході визвольної війни під проводом Богдана Хмельницького 1648 – 1654 років, вдалося частково відновити українську державу. Великі земельні маєтки, відібрані у шляхти, та прибутки з них йшли до козацької скарбниці, якою керував генеральний підскарбій. Податки сплачували селяни та міщани, а козаки зі старшинами від сплати податків звільнялися. Влада стягувала з посполитих «військовий оклад» – податок, який був головним прибутком Коша Запорізької Січі. Важливе значення мали також прибутки з мит та непрямі податки (оплата з шинків, млинів, рудень, селітри тютюну), а прямі податки поповнювали козацьку скарбницю в незначній мірі.

У більшості випадків об'єкти оподаткування характеризувались натурально-речовими ознаками, які були притаманні для окремих видів господарської діяльності, а податки з них сплачувались незалежно від платника та його справжньої платоспроможності (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10

## Основні надходження до бюджету часів Запорізької Січі

Надходження до бюджету	Характеристика
Військова здобич	Воєнні трофеї, здобуті у битвах з татарами, турками, поляками.
Кошові регалії	Доходи від експлуатації рибальських і мисливських угідь, зимівників та хуторів.
Торгове	Акцизний податок з торгівців на січовому ринку. Складав 10% від вартості товарів.
З шинків	Сплачувався власникам шинків на Січі, паланках та зимівниках.

Надходження до бюджету	Характеристика
	Ціна коливалася між 2,50 та 4,50 крб. на рік і залежала від наявності у шинку льоху.
Мито	Стягувалося з переїжджих купців і чумацьких караванів за перевіз товарів із сусідніх країн через запорізькі землі. Ставки були незначними на всі товари, окрім алкогольних напоїв. З вина та горілки бралось натурою.
Подимне	Податок із хат по селах, населених не козаками, а підданими війська, які жили в паланках.
Мостове	Стягувалося за переправу на Дніпрі й польових річках у межах території Запоріжжя.
Податок із сімейних	Особистий податок, який сплачували одружені козаки.
Руга, роковщина	Виплати на утримання церкви й духівництва, що не мають доходів.

Повна руйнація українських податкових національних традицій, яка передбачала помірність і доцільність оподаткування, розпочалася з втратою Україною її незалежності і повного поневолення Російською Імперією після підписання у 1654 році україно-московського договору.

Данина змінюється на посолний (соха – певна земельна одиниця) податок (його об'єктами були плуг, рало, двір тощо), а потім – на подвірний податок (об'єкт оподаткування – двір). У 1724 р. Петро I провів реформу, у результаті якої з'явився єдиний, суто грошовий і однаковий для основних категорій платників подушний податок. Подушний податок сплачувало все чоловіче населення держави, крім дворян, духовенства й державних службовців. Упродовж майже ста років подушна подать була основним прямим податком у Росії й становила близько 50 відсотків від усіх прибутків бюджету держави (таблиця 2.11).

**Таблиця 2.11**

**Основні надходження до бюджету часів Російської імперії**

Надходження до бюджету	Характеристика
Подвірний податок	Прямий податок, що сплачувався населенням.
Подушне	Основний прямий податок, який замінив подвірний податок. Його сплачувало все чоловіче населення країни, крім дворян, духовенства та осіб, що перебували на державній службі.
Поземельний податок	Прямий податок, яким обкладалися всі придатні для сільського господарства землі, окрім державних. Його сплачували навіть військові поселення.
Гербовий збір	Сплачувався за використання гербового паперу (папір таврували так, щоб на аркуші було два двоголових орла).
Гірська подать	Оподатковувався гірський промисел. Подать сплачували натурою в казну у вигляді 10% валового видобутку корисних копалин.
Хомутний збір	Обов'язковий збір, який сплачувався від клеймування хомутів (шийна частина кінської упряжі, що являє собою дерев'яні кліщі, вкриті м'яким валиком).
Кінське мито	Сплачувалося візниками разом з власниками коней.
Податок на бороду	Стягувався при в'їзді в місто і виїзді з нього, особливими присяжними збирачами податі з усіх чоловіків, які носили бороду. Усіх чоловіків було поділено на три категорії: селяни, прості міщани та царедворці. Селянам дозволялося носити бороду безкоштовно в своєму селі.

Надходження до бюджету	Характеристика
	Також бороду дозволялось носити священнослужителям.
Податки на релігійні вірування та обряди	Розкольники сплачували їх у подвійному розмірі. Стягувались за здійснення обрядів шлюбу, хрестин, поховання тощо.
Канцелярські збори	Для збору прибутку були також створені канцелярії, які були підпорядковані Імперській канцелярії. Такі збори носили назву канцелярських. Вони вважались дрібними. Сплачувались населенням, яке займалося різними видами промислу.
Постійні (ординарні) податки	Регіональні, місцеві податки, що спрямовувалися на утримання місцевої адміністрації, гарнізонів, на потреби зв'язку, транспорту (пошти, ямщиків, доріг тощо). Такі податки були сталими протягом тривалого періоду часу. Наказні – загальнодержавні податки, що справлялися у прикази, а потім у колегії. Ямські – стягувались з селян; за їх рахунок організовувались ями (поселення на поштовому тракті). Полонені – для викупу взятих у полон російських полонених. Пищальні – для виробництва гармат. Засічки – спрямовувалися на будівництво засік (оборонних укріплень).
Надзвичайні (екстраординарні податки)	Ці податки поділялися на такі групи: збори провіанту і фуражу на потреби армії (називалися залежно від території, на якій розташовувалося військо: «Київський», «Азовський», «Санкт-Петербурзький» тощо) та збори на поставки рекрутів та коней. У 1712 році було введено також окремі податки на будівництво Кронштадта і утримання майстрових на будівництві. Робітничих людей посилали на будівництва споруд, заготівлю і сплавлення лісу та утримували за рахунок платників.
Інші податки	Податки та збори, які сплачували різні верстви населення: млиновий збір, медовий збір, водопійний, посаджений, криголамний, погрібний, трубний, з варіння пива, з мостів і переправ, причальний та відпливний із плавучих, з квасних напоїв, зі шкіряного та миловарного промислів, кузень, крамниць, пекарень.
Питейні податки	Оподаткування виробництва алкоголю і торгівлі ним.
Гільдійський збір	Купці були об'єднані в гільдії трьох типів, і вони замість подушного мали сплачувати 1% від оголошених капіталів, суми яких визначали їх належність до однієї з трьох гільдій і регламентували підприємницьку діяльність. Однак, посилення податкового тиску змусило частину купців (переважно представників третьої гільдії) переходити у стан міщан та вести торгівлю без оголошення капіталу.
Нотаріальні збори	Збори за нотаріальні послуги: прописку (з осіб, що приїжджають в місто), ведення цивільних справ (стягується в судових установах), з аукціонних продажів рухомого майна, затвердження планів і креслень на споруди тощо.
Майновий податок	Податок із поміщицьких маєтків на нерухоме майно в містах.
Збори цільового призначення	Стягувались на будівництво основних магістральних шляхів та облаштування водних сполучень для скорішої сплати державних боргів.
Рентний податок	Сплачувався у розмірі 5% від доходів із грошового капіталу та цінних паперів.

На початку XX ст., у роки Центральної Ради, урядів УНР та Української Держави, система оподаткування була представлена переважно непрямыми податками, зокрема акцизами на алкоголь, тютюн, цукор та інші предмети споживання, що відповідало вимогам того часу. Сплата цих податків значною мірою покладалась на селянство, яке становило тоді більшу частку населення країни й відповідно споживало приблизно таку ж частку оподатковуваних продуктів і сплачувало стільки ж непрямих податків (таблиця 2.12).

**Таблиця 2.12**

**Основні надходження до бюджету часів Громадянської війни  
1917 – 1919 рр.**

Надходження до бюджету	Характеристика
Прибутковий податок	Прямий прогресивний податок. Стягувався з доходів населення.
Акцизний збір	Непрямий податок, що стягувався з виробництва та продажу тютюну, алкогольних напоїв (вина, пива, коньяку), цукру, чаю, сірників, продуктів нафтопереробки – окремих товарів.
Особливий податок	Податок на телефонні апарати у розмірі 25 крб. із кожного, запроваджений Українською Центральною Радою у 1917 році.
Революційна контрибуція	Надзвичайний податок, запроваджений у 1918 році російськими більшовиками. Стягувався з українського населення та місцевої буржуазії на користь Росії.
Реквізиція	Одноразове примусове вилучення майна чи (та) коштів в українського населення. Проводилося як УЦР на користь України, так і Генеральним секретаріатом на користь Росії.
Поземельний податок	Прямий податок, що сплачувався українськими селянами за обробку та освоєння ними земельних ділянок.
Податок на прибуток	Прямий податок з приросту прибутку підприємств та організацій.
Майновий податок	Податок на нерухоме майно. Стягувався з міщан.
Гербовий збір	Стягувався за використання гербового (з тавром у вигляді двох двоголових орлів) паперу.
Митні збори	Непрямий податок, що сплачувався за ввезення та вивезення товарів.
Збір з обороту	Запроваджений у 1918 році. Складав 5% збору з обороту торговельних підприємств, які забезпечували населення предметами особистого користування і домашнього вжитку. Тоді ж запроваджено одноразовий збір із приватних торговельно-промислових підприємств до фонду забезпечення сімей червоноармійців у розмірі місячного заробітку працівників цих підприємств.
Податок з публічних видовищ і розваг	Прямий податок цільового призначення. Розмір ставки цього податку складав від 5 коп. (при ціні квитка нижчій за 50 коп.) до 33 коп. (при ціні вищій за 10 руб.). Спрямовувався на соціальні потреби.
Надзвичайний революційний податок	Одноразовий податок, що стягувався з заможних груп міського та сільського населення (1918 р.)

У 1930 – 1932 роках на території України була проведена податкова реформа, основним завданням якої було зменшення кількості платежів. Починаючи з другої половини 30-х років XX ст. держава поступово перейшла від земельного

(реального) до прибуткового оподаткування. Із системи оподаткування сільськогосподарських виробників суспільного сектору було вилучено оподаткування угідь. Прибутковий податок тривалий час був єдиним видом оподаткування сільськогосподарських виробників, основним каналом вилучення їх доходів у розпорядження держави.

У період німецько-радянської війни 1941 – 1945 рр. було введено військовий податок, податок з самотніх і бездітних громадян, податок з видовищ. Було проведено реформування системи прибуткового оподаткування населення. А на окупованій території України німецькі окупанти установили 25 видів грошових податків, серед яких – податок з обороту, прибутковий, податок зі спадщини. Крім того, було введено безліч місцевих податків. Все це призвело до переобтяження доходів громадян на користь держави.

У 50-і роки ХХ ст. були запроваджені заходи щодо зниження податків з фізичних осіб. Разом з тим було введено прибутковий податок з колгоспів, прибутковий податок з іноземних юридичних та фізичних осіб, прибутковий податок з кооперативних і громадських організацій (таблиця 2.13).

**Таблиця 2.13**

**Основні надходження до бюджету часів СРСР**

Надходження до бюджету	Характеристика
Акцизний збір	Непрямий податок, що стягувався з виробництва та продажу окремих товарів: алкоголю (горілка, пиво, спирт, вино, коньяк), тютюну, солі, цукру, меду, чаю, кави, текстильних виробів, гумових калош тощо.
Митні збори	Стягувались за здійснення зовнішньоторговельних операцій. Регулювались митним статутом СРСР.
Гербовий збір	Стягувався за використання гербового паперу. Регулювався статутом про державний гербовий збір та доповнювався канцелярським збором.
Промисловий податок	Прямий податок, який сплачували підприємства всіх форм власності. Він складався з двох зборів: основного (патентного) і порівняльного.
Прибутково-майновий податок	Стягувався з сукупного прибутку приватних осіб, які проживали в містах. Від нього звільнялись державні підприємства. Усі інші юридичні та фізичні особи сплачували його за прогресивною шкалою.
Одноразовий Загальногромадянський податок	Державний податок, який упроваджено для боротьби з епідеміями, допомоги голодуючим та для утримання й покращення життя дітей, що знаходяться під державною опікою. Платником цього податку було усе працездатне населення, а ставки залежали від рівня доходів та роду заняття.
Продрозкладка	Система примусової заготівлі сільськогосподарських продуктів, що зобов'язувала селян здавати державі за твердими цінами продукти.
Продподаток	Натуральний податок з селянських господарств, введений у період НЕПу як заміна продрозкладки. Стягувався в натуральній формі.
Єдиний податок	Натуральний сільськогосподарський податок, що об'єднав у собі серію натуральних податків (загальний натуральний податок, трудгужподаток, подвірньо-грошовий,

Надходження до бюджету	Характеристика
	загальногромадянський тощо).
Податок з обороту	Мобілізувався до бюджету або у вигляді різниці між оптовою ціною промисловості й оптовою ціною підприємства на продукцію, що підлягає оподаткуванню цим податком, або на підставі ставок в рублях і копійках з одиниці виміру продукції, або у відсотках до виручки від реалізації.
Відрахування від чистого прибутку	Прямий податок на чисті прибутки державних підприємств у розмірі від 10% до 90% прибутку. Включався до плану підприємства як обов'язковий до виконання показник.
Сільськогосподарський податок	Був запроваджений замість продподатку. Сплачувався колгоспниками виключно у грошовій формі. Оподаткування здійснювалося за твердими ставками кожної сотки з присадибних ділянок.
Натуральний податок	Обов'язкові поставки продукції від населення державі з присадибних ділянок: м'яса, молока, яєць, картоплі, вовни тощо.
Інші податки та збори	Цільовий квартирний податок (для будівництва житла робітникам); податок на неодружених та незаміжніх, з малосімейних; збори на потреби житлового та культурно-побутового будівництва.

Разом з набуттям Україною незалежності у 1991 році почала створюватися та інтенсивно розвиватися нова податкова система. Створення в Україні власної податкової системи здійснювалось паралельно з побудовою нової демократичної держави та нової ринкової економіки. В Україні історично склалося так, що формування оподаткування відбувалося без необхідного наукового обґрунтування, що призвело до виникнення багатьох проблем, значного зниження ефективності роботи податкової системи і пригнічення вітчизняного виробництва. У період набуття незалежності в Україні була відсутня правова основа організації податкової системи та досвід використання податків в якості головних інструментів регулювання соціально-економічного розвитку.

Великий вклад у формування власної концепції системи оподаткування вніс Закон України «Про систему оподаткування», прийнятий Верховною Радою України 25 червня 1991 р. якому було закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік загальнодержавних зборів та обов'язкових платежів:

- 1) податок на прибуток;
- 2) податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР;
- 3) податок з обороту;
- 4) акцизний збір;
- 5) податок на добавлену вартість;
- 6) податок на експорт та імпорт;
- 7) податок на доходи;
- 8) податок на фонд оплати праці колгоспників;
- 9) прибутковий податок з громадян;
- 10) плата за природні ресурси;
- 11) плата за землю;



- 12) лісовий дохід;
- 13) екологічний податок;
- 14) державне мито;
- 15) податок з власників транспортних засобів.

Таким чином, Закон України «Про систему оподаткування» зафіксував наявність в Україні власної податкової системи.

У 1994 р. ухвалено редакцію Закону України «Про систему оподаткування», яка юридично закріпила зміни 1992–1993 років, а саме:

1) скасовано: податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР; податок з обороту; податок на доходи; податок на фонд оплати праці колгоспників; податок на експорт та імпорт; плату за природні ресурси;

2) включено: податок на доходи підприємств та організацій; податок на майно підприємств; податок на нерухоме майно громадян; податок на промисел; плата з відшкодування витрат на геологорозвідувальні роботи; відрахування та збори на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг; внески до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; внески до Фонду сприяння зайнятості населення; плата за спеціальне використання природних ресурсів; плата за забруднення навколишнього природного середовища; внески до Фонду соціального страхування України; внески до Пенсійного фонду України [218].

Законодавчому закріпленню правових норм функціонування податкової системи, сприяло прийняття у 1996 році Конституції України, стаття 67 якої говорить: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом».

Крім того, у тому ж 1996 році Президент України підписав Указ «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» та Указ «Питання державних податкових адміністрацій», за яким податкова служба України фактично набула свого організаційного та структурного визначення: вона вийшла з-під підпорядкування Міністерства фінансів України й стала центральним органом виконавчої влади держави.

Вже у 1997 році була прийнята нова редакція закону «Про систему оподаткування». Серед принципів оподаткування був визначений і принцип, спрямований на забезпечення стимулюючої функції а також принцип стабільності системи оподаткування. До переліку загальнодержавних податків та зборів були внесені: податок на прибуток підприємств (заміна податку на доходи), рентні платежі, податок на промисел, збір до Державного інноваційного фонду, плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності.

Однією з найважливіших подій у процесі розвитку податкової системи України є прийняття у 2010 році Податкового кодексу, внаслідок чого було скасовано велику низку Законів України. У Кодексі значно скорочено перелік загальнодержавних (з 29 до 17) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів.

До загальнодержавних були віднесені такі податки та збори:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;

- по даток на додану вартість;
- акцизний податок;
- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- екологічний податок;
- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- плата за користування надрами;
- плата за землю;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- мито;
- збір у виді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- збір у виді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

До місцевих податків було віднесено:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок.

До місцевих зборів були віднесені такі збори:

- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір [218].

Верховна Рада України 24 грудня 2015 року ухвалила зміни до Податкового кодексу. Президент 31 грудня підписав законопроект. У той же день його було опубліковано у спецвипуску парламентської газети «Голос України».

Розглянемо основні зміни:

#### 1) Податок на прибуток.

Ставки податку на прибуток залишаються на рівні 2015 року – 18%. Як і раніше, податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період податку на нерухоме майно. Йдеться саме про житлову нерухомість, а не земельні ділянки.

Крім цього, новий Податковий кодекс більше не визначає періодичність та строки подання декларації з податку на прибуток, а також порядок сплати авансових внесків. З 1 січня авансові внески у розмірі 1/12 від суми податку за попередній рік скасовуються.

Але авансові внески при виплаті дивідендів залишаються і сплачуватимуться так само, як і раніше.

#### 2) ПДВ.

Склад платників податку, об'єкт оподаткування та ставки ПДВ фактично залишаються такі ж самі, як і в 2015 році. Запровадження на 2016 рік перехідних умов у застосуванні сільськогосподарськими товаровиробниками спеціального режиму оподаткування та скасування спеціального режиму з 1 січня 2017 року.

Починаючи зі звітного періоду січня 2016 року, сума ПДВ буде

розподілятися таким чином:

- При постачанні зернових та технічних культур: 85% – до державного бюджету, 15% – перераховується на спецрахунок.
- При постачанні продукції тваринництва: 20% – до державного бюджету, 80% – перераховується на спецрахунок.
- При постачанні інших с/г товарів та послуг: 50% – до державного бюджету, 50% – перераховується на спецрахунок.

Викликала великий резонанс і змусила частину зернових експортерів перекривати траси перед новим роком норма, що стосується бюджетного відшкодування. Йдеться, зокрема, про ведення та офіційну публікацію двох реєстрів бюджетного відшкодування ПДВ.

Один – для реєстрації заяв так званих «автоматників», у яких частка експорту в обсязі виручки перевищує 40%, а вартість основних фондів не менше 1/3 заявлених до відшкодування сум. Другий – для всіх інших. При цьому, податковий орган може виключити платника податку з числа «автоматників», наприклад, якщо податківці не знайдуть його за його юридичною адресою.

В обох реєстрах зазначатимуться дані не тільки про надходження заяв та їх обробку, а і дані про дату висновку, який надісланий Держказначейству для перерахування відповідних сум на рахунок платника ПДВ, дату і суму ПДВ, яка була фактично відшкодована.

### 3) Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО).

У 2016 році застосовуватиметься базова ставка 18% до усієї суми бази оподаткування, незалежно від її розміру. Військовий збір залишається без змін і сплачуватиметься у такому ж самому порядку.

Базовий розмір податкової соціальної пільги зменшується до 50% розміру прожиткового мінімуму на 1 січня звітного податкового року. У 2016 році це буде 689 грн.

Попри очікування, гранична сума доходу, яка даватиме право на застосування податкової соціальної пільги, не зміниться. Вона становитиме у 2016 році 1930 гривень.

### 4) Єдиний соціальний внесок (ЄСВ).

Як і обіцялося, у 2016 році встановлюється єдина ставка нарахування ЄСВ. Вона становить 22% і застосовується до усіх видів доходів, на які раніше нараховувався ЄСВ. Виняток становлять тільки спеціальні ставки нарахування ЄСВ для інвалідів (8,41%, 5,3% і 5,5%), які залишилися без змін. ЄСВ тепер буде платити тільки роботодавець, а відрахування для працівника в розмірі 3,6% скасовуються.

Максимальна величина місячного доходу, на який нараховується ЄСВ, становитиме не 17, а 25 прожиткових мінімумів. Тобто: з 1 січня – 34 450 грн. (25 × 1378 грн.), з 1 травня – 36 250 грн. (25 × 1450 грн.), з 1 грудня – 38 750 грн. (25 × 1550 грн.).

Крім цього, у 2016 році скасовується і визначення класу професійного ризику для роботодавців та відповідні перевірки з боку Фонду соцстрахування щодо правильності такого визначення. Незалежно від системи оподаткування для всіх підприємців база нарахування ЄСВ залишається без змін.

### 5) Спрощена система оподаткування.

Тут обмежилися точковими змінами, які стосуються зміни ставок для третьої та четвертої групи. Так, для третьої групи скорочується максимальний оборот з 20

до 5 млн. гривень, а також підвищується на один процентний пункт ставка сплачуваного податку – до 3% за умови сплати ПДВ і 5%, якщо ПДВ не сплачується. Для четвертої групи також збільшено ставку – до 0,16 – 5,4% нормативно-грошової оцінки 1 га землі. Для першої та другої груп ставки єдиного податку не зміняться. Вони залишатимуться фіксованими, але при цьому застосовуватимуться до більшого розміру мінімальної зарплати (базис оподаткування). Кількість найманих працівників не обмежується. Законопроект також не передбачає ніяких змін щодо РРО.

6) Податок на нерухоме майно.

Якщо у 2015 році будівлі промисловості та складські приміщення промислових підприємств; будівлі, споруди сільгосптоваровиробників не оподатковувалися, то у 2016 зазначені пільги скасовуються.

Ставка податку:

➤ до 3% МЗП за 1 кв. м площі нерухомого майна – для об'єктів житлової нерухомості, а також для об'єктів нежитлової нерухомості. Встановлюється місцевими радами.

➤ 25 000 грн. на рік – додатково для квартир та будинків площею понад 300 кв. м та 500 кв. м відповідно

7) Податок на авто (табл. 2.14).

**Таблиця 2.14**

<b>Зміни податку на авто</b>	
<b>2015 р.</b>	<b>2016 р.</b>
Оподатковуються легкові автомобілі, віком до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3 000 куб см.	Оподатковуватимуться легкові автомобілі класу «Люкс» вартістю понад 1 млн. грн., віком не старше 5 років, незалежно від об'єму двигуна. Перелік автомобілів затверджується Кабінетом міністрів та розміщується на сайті Мінекономрозвитку (на базі методики, яка враховує марку, модель, рік випуску, тип та об'єм циліндрів двигуна, тип коробки передач, пробіг автомобіля).
Ставка (за рік) – 25 000 грн. за автомобіль.	Ставка (за рік) – 25 000 грн. за автомобіль класу «Люкс».
Кількість автомобілів, які підлягають оподаткуванню – 15 888 одиниць	Загальна кількість автомобілів класу «Люкс» 2011-2013 років випуску (безвідносно до вартості таких авто) – 138 249 одиниць (Mercedes-Benz, BMW, Lexus, Audi, Porsche, Infiniti, Land Rover, Jaguar, Bentley, Maserati, Rolls-Royce, Maybach, Aston Martin, Ferrari, Lamborghini ін.).

Як вже зазначалося вище, податкова система України у своїй структурі має три підсистеми: оподаткування фізичних осіб, оподаткування юридичних осіб та збори в державні цільові фонди.

Охарактеризувати, яким чином побудована податкова система, можна, дослідивши її устрій. Основою його виступають:

➤ порядок встановлення і скасування податків та зборів;  
 ➤ види функціонуючих у державі податків та зборів;  
 ➤ порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів;  
 ➤ повноваження сільських, селищних та міських рад у податковому процесі.

Порядок встановлення і скасування податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру, а також пільг їх платникам регулюється Податковим кодексом України. Повноваження щодо встановлення і скасування податків, зборів та пільг їх платникам, згідно з Податковим кодексом України, мають Верховна

Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим а також сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Отже, згідно з Податковим кодексом України:

1. Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає:

- перелік загальнодержавних податків та зборів;
- перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

2. До повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим належать:

- установлення на території Автономної Республіки Крим рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (крім рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення), рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у межах їх граничних ставок, визначених законодавством;

- зміна розміру ставок рентної плати, у межах її граничних ставок та в порядку, встановленому законодавством;

- визначення розміру і надання додаткових податкових пільг у межах сум, що надходять до бюджету Автономної Республіки Крим.

3. Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів і до їх повноважень належать:

- встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених законом;

- визначення переліку податкових агентів;

- до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

Крім того, сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, не дозволяється встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

Необхідно також згадати такі важливі поняття як база оподаткування, податковий період та податковий обов'язок.

Як уже зазначалося вище, база оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Вона є єдиною для розрахунку і обліку

податку.

Податковим періодом є встановлений законодавством період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів, який може складатися з кількох звітних періодів.

Звітним (або базовим податковим) періодом називають період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів. У якості податкового періоду можуть виступати: календарний рік, календарне півріччя, календарні три квартали, календарний квартал, календарний місяць або календарний день.

Обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку та в строк, встановлені законом, називається податковим обов'язком. Він виникає у платника за кожним податком та збором, є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків. Може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента, а відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених законодавством України.

Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є:

- ліквідація юридичної особи;
- смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою;
- втрата особою ознак платника податку;
- скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

## ***2.4. МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ***

В економічній літературі широко розповсюдженим є вживання терміну «механізм», не є виключенням і сфера оподаткування, хоча й досі відсутня єдність поглядів щодо його чіткого визначення та внутрішньої будови.

В економічному словнику «механізм» визначений як послідовність станів, процесів, які представляють собою які-небудь дії, явища; система, пристрій, який обумовлює порядок якого-небудь виду діяльності [169, с. 401].

Економічна енциклопедія під редакцією С. Мочерного термін «механізм» тлумачить як систему, чи спосіб, що визначає порядок певного виду діяльності, деяких ланок та елементів, що приводять їх у дію [162, с. 355].

Академічний тлумачний словник української мови вказує на наступні можливі варіанти тлумачення слова «механізм»: пристрій, що передає, або перетворює рух; у переносному значенні – внутрішня будова, система чого-небудь; метод, спосіб; сукупність станів і процесів, з яких складається певне фізичне хімічне та інше явище [130].

Отже, термін «механізм» доцільно використовувати, коли йде мова про внутрішню будову, процес, дію, систему функціонування певного явища, яким у тому числі є і оподаткування.

В економічній літературі, присвяченій питанням оподаткування досить часто зустрічаються такі поняття як «механізм оподаткування» та «податковий механізм», проте їх зміст чітко не визначений. Досить часто означені поняття

ототожнюються, а висвітлюючи сутність механізму оподаткування, фактично розкриваються питання сутності податкового менеджменту (оскільки ототожнюються складові).

Так, Т. Ф. Юткіна доводить дуальний характер податкового механізму, визначаючи його як:

- категоріальне утворення, в певній мірі узагальнене, яке дає уявлення про цілі і задачі податкових дій з орієнтацією на принципи наперед продуктивного функціонування;
- збірка загальних правових норм і спеціальних податкових законодавчих правил, які регламентують процес оподаткування конкретної держави в певний період [228, с. 75].

М.П. Кучерявенко поняття податкового механізму ототожнює з поняттям системи оподаткування, наголошуючи на тому, що податковий механізм складається з визначеної кількості елементів [173, с. 90-91].

Інші дослідники акцентують увагу на складових елементах податкового механізму, поділяючи їх на дві групи. До першої включаються так звані, основні елементи – суттєві характеристики податку, без яких неможливо уявити відповідний податковий механізм: платник податку, об'єкт оподаткування, ставка податку. До другої групи елементів, які визначені як додаткові, віднесені необхідні характеристики податку, які розкривають специфіку конкретного податкового механізму і його використання: пільги з оподаткування, особливості обчислення об'єкта, бюджет або фонд, куди надходять податкові платежі, терміни і періодичність перерахування податків тощо [161, с. 26].

Однак поняття «механізм оподаткування» та «податковий механізм» - це зовсім різні як за сутністю так і за змістовним наповненням поняття, які не слід ототожнювати.

«Податковий механізм» – поняття значно ширше, аніж поняття «механізм оподаткування», оскільки через функціонування податкового механізму держава визначає форми і методи управління податковою системою та окреслює напрями податкового процесу (діяльність органів державної влади, місцевого самоврядування та інших учасників податкових відносин щодо визначення концепції формування, структури і обсягів податкових доходів бюджетів, її корегування, розробки та виконання планів мобілізації податкових надходжень, контроль за їх виконанням і дотриманням податкового законодавства). Таким чином податковий механізм є сукупністю засобів і методів організаційно-правового характеру, які спрямовані на реалізацію податкової політики держави. Складовими елементами податкового механізму є: податкове прогнозування і планування; податковий аналіз; податкове регулювання; податковий контроль.

За допомогою податкового механізму формуються основні кількісні і якісні характеристики податкової системи, її цільова спрямованість на вирішення конкретних соціально-економічних завдань та забезпечується виконання податкового законодавства.

Механізм оподаткування, є більш вузьким поняттям, порівняно з поняттям «податковий механізм», оскільки пов'язаний безпосередньо з функціонуванням системи оподаткування. Таким чином механізм оподаткування представляє собою сукупність елементів пов'язаних з обчисленням податків (платники, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, методи оподаткування, пільги, податковий період, способи та порядок сплати податків) та спрямованих на

забезпечення функціонування системи оподаткування.

Розглянемо більш детально складові елементи механізму оподаткування.

Відповідно до п. 7.1. статті 7 Податкового кодексу обов'язковими визначені наступні елементи податку:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку;
- податкові пільги;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

*Платники податку.* Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПКУ, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

*Об'єкт оподаткування.* Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

*База оподаткування.* Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування - це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

База оподаткування і порядок її визначення встановлюються ПКУ для кожного податку окремо.

У певних випадках, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків, а також конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.

Одиницею виміру бази оподаткування визнається конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку. Одиниця виміру бази оподаткування є єдиною для розрахунку і обліку податку.

Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця виміру бази оподаткування.

*Ставка податку.* Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Ставки податку класифікуються за змістом (базова (основна), гранична) та способом визначення (абсолютна, відносна).

Базовою (основною) ставкою податку визначається ставка, що визначена такою для окремого податку. У певних випадках, під час обчислення одного і того



самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок.

Граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком.

Абсолютною (специфічною) є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Механізм оподаткування реалізується у тому числі й через його методи. *Методи оподаткування* - форма залежності між ставками податку і величиною бази оподаткування.

Вирізняють такі основні методи оподаткування: рівне, пропорційне, прогресивне і регресивне оподаткування.

При рівному оподаткуванні для кожного платника встановлюється рівна сума податку, тобто фактично ставка не застосовується. Таке оподаткування ще називають подушним. Це найдавніший і найпростіший метод. Він не враховує майнового стану платника й застосовується досить рідко.

При пропорційному оподаткуванні для кожного платника встановлюється рівна ставка (але не сума) податку. Ставка податку не залежить від величини бази оподаткування і є єдиною. Із зростанням бази оподаткування сума податку збільшується пропорційно. Тобто даний метод враховує майновий стан та платоспроможність платника. Сума податку буде різною для платників з різним майновим станом та доходами.

При прогресивному оподаткуванні значення податкової ставки збільшуються із зростанням бази оподаткування. Вибір прогресивного оподаткування обґрунтовується поняттям дискреційного доходу, який визначається як різниця між сукупним доходом і доходом, що витрачається на задоволення першочергових потреб, оскільки саме дискреційний дохід визначає справжню платоспроможність платника.

При регресивному методі, на відміну від прогресивного, із зростанням бази оподаткування розмір ставки оподаткування зменшується, а не збільшуються. Широкого застосування на сьогодні даний метод не має.

*Податкові пільги.* Податкова пільга - передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору та/або сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених чинним податковим законодавством.

Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Платник податків вправі використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і протягом усього строку її дії. Платник податків також вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів.

Податкова пільга надається шляхом:

а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору.

*Порядок обчислення податку.* Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів.

*Податковий період.* Податковим періодом визнається встановлений чинним податковим законодавством період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Базовий податковий (звітний) період - період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених податковим законодавством, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Податковим періодом може бути: календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.

*Порядок сплати податків та зборів.* Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, в готівковій або безготівковій формі.

Порядок сплати податків та зборів встановлюється чинним податковим законодавством для кожного податку окремо.

*Строк сплати податку та збору.* Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового зобов'язання платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Строк сплати податку та збору обчислюється роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями або вказівкою на подію, що повинна настати або відбутися. Строк сплати податку та збору встановлюється відповідно до податкового законодавства для кожного податку окремо.

Зміна строку сплати податку та збору здійснюється шляхом перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк. Зміна строку сплати податку здійснюється у формі відстрочки або розстрочки. При цьому зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового зобов'язання.

*Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.* Податкова звітність подається у формі податкової декларації (розрахунку). Податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і

митну політику. У такому ж порядку встановлюються форми податкових декларацій з місцевих податків і зборів, що є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами).

Державні органи, які встановлюють форми податкових декларацій, зобов'язані оприлюднити такі форми для використання їх платниками податків.

Якщо в результаті запровадження нового податку або зміни правил оподаткування змінюються форми податкової звітності, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, який затвердив такі форми, зобов'язаний оприлюднити нові форми звітності.

До визначення нових форм декларацій (розрахунків), які набирають чинності для складання звітності за податковий період, що настає за податковим періодом, у якому відбулося їх оприлюднення, є чинними форми декларацій (розрахунків), чинні до такого визначення.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені чинним податковим законодавством строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків.

Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений податковим законодавством звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є.

Податкова декларація подається за вибором платника податків в один із таких способів:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі надсилання податкової декларації поштою, платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації, визначеного цією статтею, а при поданні податкової звітності в електронній формі, - не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає такий граничний строк.

У разі втрати або зіпсуття поштового відправлення чи затримки його вручення контролюючому органу з вини оператора поштового зв'язку, такий оператор несе відповідальність відповідно до закону. У такому разі платник податків звільняється від будь-якої відповідальності за неподання або несвоєчасне подання такої податкової декларації.

Платник податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення зобов'язаний надіслати поштою або надати особисто (за його вибором) контролюючому органу другий примірник податкової декларації разом з копією повідомлення про втрату або зіпсуття поштового відправлення.

Незалежно від факту втрати або зіпсуття такого поштового відправлення чи затримки його вручення платник податків зобов'язаний сплатити суму податкового зобов'язання, самостійно визначену ним у такій податковій декларації, протягом

строків, установлених чинним податковим законодавством.

Прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Під час прийняття податкової декларації уповноважена посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана перевірити наявність та достовірність заповнення всіх обов'язкових реквізитів декларації (інші показники, зазначені в податковій декларації платника податків, до її прийняття перевірки не підлягають). За умови відсутності порушень, посадова особа контролюючого органу, в якому перебуває на обліку платник податків, зобов'язана зареєструвати податкову декларацію платника датою її фактичного отримання контролюючим органом.

У разі подання платником податків до контролюючого органу податкової декларації, заповненої з порушенням вимог податкового законодавства, такий контролюючий орган зобов'язаний надати такому платнику податків письмове повідомлення про відмову у прийнятті його податкової декларації із зазначенням причин такої відмови:

- у разі отримання такої податкової декларації, надісланої поштою або засобами електронного зв'язку, – протягом п'яти робочих днів з дня її отримання;
- у разі отримання такої податкової декларації особисто від платника податку або його представника – протягом трьох робочих днів з дня її отримання.

У разі отримання відмови контролюючого органу у прийнятті податкової декларації платник податків має право:

- подати податкову декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання;
- оскаржити рішення контролюючого органу у порядку, передбаченому чинним податковим законодавством.

Якщо в установленому законодавством порядку встановлено факт неправомірної відмови контролюючим органом (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання контролюючим органом.

Незалежно від наявності відмови у прийнятті податкової декларації платник податків зобов'язаний погасити податкове зобов'язання, самостійно визначене ним у такій податковій декларації, протягом строків, установлених Податковим кодексом.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері інформатизації, формування і використання національних електронних інформаційних ресурсів, впроваджує та утримує автоматизовану систему «Єдине вікно подання електронної звітності» для надання послуг з подання за допомогою мережі Інтернет в електронному вигляді звітності, обов'язковість подання якої встановлено законодавством, до міністерств, інших органів державної влади та фондів загальнообов'язкового державного страхування.

Автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» повинна забезпечувати підтримку роботи засобів електронного цифрового підпису всіх акредитованих центрів сертифікації ключів, що працюють на ринку України відповідно до чинного законодавства.

Опис форматів (стандартів), структура електронних документів, що забезпечує подання електронної звітності до автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності», повинні розміщуватися та підтримуватися в актуальному стані на безоплатній для користувачів основі на загальнодоступних

інформаційних ресурсах центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику та тих органів державної влади, до яких обов'язковість подання звітності встановлена законодавством.

Автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» та всі її компоненти є державною власністю. За допомогою автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» або її компонентів можуть надаватися інші послуги.

Податкові декларації, подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює:

- календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
- календарному року, – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним;
- календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний (банківський) день, що настає за вихідним або святковим днем.

Зміна механізму оподаткування (наприклад, зміна ставок, порядку обчислення податків тощо) може призвести до формування якісно нової податкової системи, змінюючи її структуру, проте залишаючи незмінними кількісний та якісний склад податків.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Охарактеризуйте еволюцію оподаткування в Україні.
2. Перелічіть основні ознаки податків.
3. Назвіть декілька визначень податків.
4. Яка залежність між кількістю функцій, які виконує держава, і розміром податків, які вона вимушена збирати?
5. Розкрийте вплив податків в якості знаряддя втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку.
6. В чому полягає теорія колективних потреб?
7. Назвіть теорії сутності податків, які існували в різні історичні проміжки часу.
8. Які обов'язкові елементи визначаються під час встановлення податку відповідно до ст. 7 Податкового кодексу України?
9. Розкрийте поняття «функції податків».
10. Охарактеризуйте види податків і зборів.

11. Які податки і збори включаються до загальнодержавних?
12. Які податки і збори включаються до місцевих?
13. Поясніть сутність спеціальних податкових режимів.
14. Що є об'єктом оподаткування податків.
15. Що є базою оподаткування податків.
16. Які існують види ставок податків?
17. Що є податковими пільгами?
18. Які встановлені строки сплати податків і зборів?
19. Що таке «податковий період»?
20. Охарактеризуйте механізм обчислення податків і зборів.
21. Розкрийте обов'язки платників податків.
22. Охарактеризуйте права платників податків.
23. Яка одиниця виміру бази оподаткування?
24. Розкрийте порядок зміни строків сплати податків і зборів.
25. Охарактеризуйте види податкових періодів.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

#### **1). Платниками податків є:**

- a) фізичні особи;
- b) юридичні особи та їх відокремлені підрозділи;
- c) фізичні, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування;
- d) фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, що мають об'єкти оподаткування;
- e) фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, що мають об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування і на яких законом покладено обов'язок щодо сплати податків і зборів.

#### **2). За формою оподаткування податки поділяються на:**

- a) податки на доходи, податки на майно, податки на споживання;
- b) прямі та непрямі;
- c) розкладні та окладні;
- d) загальнодержавні та місцеві;
- e) цільові та загального призначення.

#### **3). Під час встановлення податку не обов'язково може передбачатися такий елемент як:**

- a) об'єкт оподаткування;
- b) база оподаткування;
- c) податкові пільги;
- d) ставка податку;
- e) строк та порядок сплати податку.

#### **4). Податкова система України – це:**

- a) сукупність загальнодержавних податків;
- b) сукупність місцевих податків;
- c) сукупність загальнодержавних зборів;

- d) сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів;
- e) сукупність місцевих зборів.

**5). До загальнодержавних податків належить:**

- a) мито;
- b) податок на майно;
- c) єдиний податок;
- d) збір за місце паркування транспортних засобів;
- e) туристичний збір.

**6). До місцевих податків та зборів належить:**

- a) мито;
- b) екологічний податок;
- c) податок на майно;
- d) рентна плата;
- e) акцизний податок.

**7). Спеціальний податковий режим передбачає особливий порядок визначення:**

- a) екологічного податку;
- b) податку на додану вартість;
- c) податку на майно;
- d) рентної плати;
- e) податку на землю.

**8). Великий платник податків – це:**

a) фізична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень та загальна сума податків за такий самий період перевищує двадцять мільйонів;

b) фізична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує двадцять мільйонів гривень та загальна сума податків за такий самий період перевищує п'ять мільйонів;

c) юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує двадцять мільйонів гривень та загальна сума податків за такий самий період перевищує двадцять мільйонів;

d) юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень та загальна сума податків за такий самий період перевищує двадцять мільйонів;

e) юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує двадцять мільйонів гривень та чисельність працівників за такий самий період перевищує 50 осіб.

**9). Базова (основна) ставка – це :**

- a) ставка окремого податку;
- b) максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком;
- c) розмір встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці

виміру бази оподаткування;

d) розмір встановлюється у відсотках або кратному відношенні до одиниці виміру бази оподаткування;

e) менший розмір ставки окремого податку.

**10). Гранична ставка – це:**

a) ставка окремого податку;

b) максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком;

c) розмір встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування;

d) розмір встановлюється у відсотках або кратному відношенні до одиниці виміру бази оподаткування;

e) менший розмір ставки окремого податку.

**11). Абсолютна (специфічна) ставка – це:**

a) ставка окремого податку;

b) максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком;

c) розмір встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування;

d) розмір встановлюється у відсотках або кратному відношенні до одиниці виміру бази оподаткування;

e) менший розмір ставки окремого податку.

**12). Відносна (адвалерна) ставка – це:**

a) ставка окремого податку;

b) максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком;

c) розмір встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування;

d) розмір встановлюється у відсотках або кратному відношенні до одиниці виміру бази оподаткування;

e) менший розмір ставки окремого податку.

**13). Не є податковим періодом:**

a) календарний рік;

b) календарне півріччя;

c) календарні три квартали;

d) календарний день;

e) календарна декада.

**14). Податкова декларація за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, подається:**

a) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

b) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

c) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

d) протягом 50 календарних днів, що настають за останнім днем звітного



(податкового) періоду;

е) протягом 60 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду.

**15). Податкова декларація за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному кварталу або календарному півріччю, подається:**

а) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

б) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

с) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

д) протягом 50 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

е) протягом 60 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду.

**16). Податкова декларація за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року, подається:**

а) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

б) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

с) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

д) протягом 50 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду;

е) протягом 60 календарних днів, що настають за останнім днем звітного (податкового) періоду.

**17). Прирівнюється до податкових декларацій наступний документ:**

а) податкова накладна;

б) реєстр податкових накладних;

с) митна декларація;

д) товарно-транспортна накладна;

е) рахунок-фактура.

**18). Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів:**

а) не менше 365 днів з дня подання податкової декларації;

б) не менше 730 днів з дня подання податкової декларації;

с) не менше 1460 днів з дня подання податкової декларації;

д) не менше 1095 днів з дня подання податкової декларації;

е) не менше 3650 днів з дня подання податкової декларації.

**19). Платники податків зобов'язані відновити втрачені документи:**

а) протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем втрати;

б) протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючих органів;

- с) протягом 30 календарних днів з дня, що настає за днем втрати;
- d) протягом 60 календарних днів з дня, що настає за днем втрати;
- е) протягом 120 календарних днів з дня, що настає за днем надходження повідомлення до контролюючих органів;

**20). Сплата податків та зборів здійснюється:**

- a) в натуральній формі;
- b) за договорами переуступки боргу;
- с) в грошовій формі у іноземній валюті;
- d) в грошовій формі у національній валюті України;
- е) в негрошовій формі.

## РОЗДІЛ 2

### НЕПРЯМІ ПОДАТКИ В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

#### **ТЕМА 3. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**3.1. Економічна сутність податку на додану вартість та основні вимоги щодо реєстрації платників податку на додану вартість**

**3.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на додану вартість**

**3.3. Особливості оподаткування податком на додану вартість в окремих випадках**

**3.4. Електронне адміністрування податку на додану вартість**

**3.5. Порядок оформлення податкових накладних, основні принципи їх реєстрації**

**3.6. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на додану вартість**

#### ***3.1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО РЕЄСТРАЦІЇ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ***

**Податок на додану вартість** відноситься до групи непрямих податків, є однією з форм універсальних акцизів, який включається до ціни товарів (робіт, послуг), стягується неодноразово, на кожному етапі проходження товарів. На сьогодні цей податок становить вагомую частку в доходах бюджету, тому його вважають одним із стабільних та надійних джерел поповнення доходної частини бюджету [198, с. 131-132].

Головними перевагами стають його фіскальні інтереси, тобто регулярність надходження до бюджету, простота обрахування, неможливість зникнення об'єкта оподаткування. Разом з тим податок має і багато недоліків (таблиця 3.1) [198, с. 131-132].

За своєю економічною сутністю податок на додану вартість є непрямим податком, де об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг. Тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим. Величина доданої вартості розраховується як різниця між вартістю продукції, що реалізується, і вартістю сировини і матеріалів, використаних у процесі її виробництва. Сьогодні ПДВ застосовують понад 135 країн світу.

Система ПДВ вперше була запропонована в Німеччині у 1919 році Вільгельмом фон Сименсом. Тоді цей податок мав назву «облагороджений податок з обігу» або «облагороджений обіговий податок». Теоретичне обґрунтування ПДВ було висунуте деякими французькими професорами. Трохи пізніше, у 1921 р., Томас С. Адамс запропонував замість американського податку з доходів корпорацій запровадити податок на додану вартість. Спочатку ці пропозиції не знайшли підтримки серед практиків та науковців, адже в той час необхідних передумов і реальної потреби у введенні цього податку ще не було. Однак час від

часу податкові органи різних країн світу, посиляючись на ідеї Вільгельма фон Сименса і Томаса С. Адамса, пропонували його в якості альтернативи і задля необхідності усунення недоліків податку з обороту. Зростання фіскальних потреб провідних країн світу спонукало до пошуку альтернативних видів непрямого оподаткування. При цьому англосаксонські країни застосували систему ПДВ згідно з пропозиціями Томаса С. Адамса, в той час як на європейському континенті спостерігався незмінний інтерес до податку з обігу. Остаточна сучасна модель цього податку була розроблена і запропонована в 1954 р. французьким економістом М. Лоре [181, с. 12-13].

**Таблиця 3.1**

**Переваги та недоліки оподаткування податком на додану вартість [198, с. 131-132]**

<b>Переваги</b>	<b>Недоліки</b>
стимулює експорт, оскільки є внутрішнім податком, і обороти з експорту оподатковуються за нульовою ставкою	має складний механізм нарахування і сплати (наявність часового розриву, оскільки сплаті до бюджету підлягає різниця між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої продукції)
забезпечує стабільність податкових надходжень до бюджету	справляє регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення (об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, робіт чи послуг, тому цей податок у соціальному розумінні вважається несправедливим)
досить зручний у визначенні податкових зобов'язань	негативно впливає на високотехнічні і наукомісткі виробництва
стимулює розвиток виробництва, стримує інфляцію при застосуванні високих ставок	існує можливість ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку

Слід зазначити, що процес поширення цього податку був досить тривалим. Піонером у зміні структури податків на споживання стала у 1954 році Франція, яка змінила податок з обороту на ПДВ. На початку 1967 р. 15 країн ОЕСР ще стягували різні види податку з продажу, а 8 – багатофазний податок з обороту. Станом на сьогоднішній день ПДВ застосовується в якості одного з основних джерел доходів бюджету в 33-х з 34-х країн ОЕСР.

Від 1970-х років ПДВ набув широкого поширення – спочатку в інших країнах Європи (кінець 1960-х – початок 1970-х рр..) і дещо пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Починаючи з 1970-х років минулого століття, з прийняттям у травні 1977 р. спеціальної директиви ЄС про уніфікацію правових норм, які регулюють стягнення ПДВ, цей вид податку затверджено як основний непрямий податок. З 1982 р. визначено його правовий статус обов'язкового податку для всіх країн – членів ЄС [181, с. 12-13].

На початку 1990-х років близько 80-ти країн світу, серед яких практично всі індустріально розвинуті країни, використовували ПДВ як дієвий інструмент у фіскальній політиці завдяки високим фіскальним показникам та інноваційним стандартам оподаткування [181, с. 12-13].

Після розпаду СРСР в процесі формування національних податкових систем цей податок було запроваджено в країнах східної Європи (Болгарія, Румунія, Польща, Словаччина, Угорщина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусія, Казахстан, РФ, Україна). У деяких країнах світу ПДВ має іншу назву: споживчий

податок – у Японії, податок на товари та послуги – у Канаді та Новій Зеландії. Фактично ПДВ існує в тій чи іншій формі майже у всіх розвинутих країнах світу [181, с. 12-13].

3 1 червня 2016 року Європейський Союз встановив загальні правила стосовно податку на додану вартість щодо мінімальної стандартної ставки податку на додану вартість у розмірі 15 відсотків. Двадцять вісім держав – членів Європейського Союзу встановлюють власні стандартні ставки податку на додану вартість, проте передбачено, що найнижчий рівень ставки не повинен бути нижче 5 відсотків. У таблиці 3.2 узагальнені ставки податку на додану вартість держав Європейського союзу [213].

**Таблиця 3.2**

**Ставки податку на додану вартість держав Європейського союзу**

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
Австрія	20 %	Стандартна	Усі інші оподатковані товари та послуги
	13 %	Знижена	Внутрішні рейси, вхід у культурні та спортивні заходи, кінотеатри; сільськогосподарська продукція, виробництво вин, розміщення в готелях
	10 %	Знижена	Основні продукти харчування, водозабезпечення, фармацевтичні продукти, громадський транспорт, газети та періодичні видання, видавництво книг, кабельне телебачення та його ліцензування, соціальні служби, прибирання в приватних будинках, збір громадського сміття, ресторани
Бельгія	21 %	Стандартна	Усі інші оподатковані товари та послуги
	12 %	Знижена	Деякі види продуктів харчування, деякі види сільськогосподарських продуктів, деякі види соціального житла, ресторани (всі напої не включені), деякі види енергетичних продуктів (вугілля, бурого вугілля, коксу), деякі види шин та камер, що використовуються в сільському господарстві
	6 %	Знижена	Деякі види продуктів харчування (в тому числі винос продуктів), водопостачання, деякі види фармацевтичних продуктів, деякі види медичного обладнання для інвалідів, перевезення пасажирів, деякі газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, соціального житла, певні сільськогосподарські приладдя, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, деякі види соціальних послуг, певні послуги з кремації та поховання, дрібний ремонт (у тому числі велосипедів, взуття та виробів зі шкіри, одягу та домашньої білизни)
Болгарія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	9%	Знижена	Розміщення в готелі
Хорватія	25%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Хорватія підняла ставку ПДВ з ресторанів у 2014 р.
	5%	Знижена	Деякі продукти харчування (включно з хлібом, молоком та молочними сумішами), фармацевтичні продукти (тільки дозволені ліки, прописані лікарем), деяке медичне обладнання, навчальні посібники, щоденні газети (із менш ніж 50% рекламного контенту), наукові періодичні видання, вхід у кіно
	13%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання (за виключенням води у пляшках), газети (окрім тих, що публікуються кожен день і мають менше 50% рекламного контенту) періодичні видання (крім наукових періодичних видань, які мають менше 50% рекламного контенту), білети на концерти, проживання в готелі
Кіпр	19%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Основні продукти харчування, водопостачання, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автокрісла, деякий громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, вхід на спортивні заходи, збір побутових відходів, перукарні
	9%	Знижена	Деякі пасажирські перевезення, проживання в готелі, ресторани
Чехія	21%	Стандартна	Усі інші товари та послуги
	10%	Знижена	Продовольчі товари, що класифікуються як найважливіше дитяче харчування, фармацевтичні продукти, книжки
	15%	Знижена	Продовольчі товари (за виключенням найважливішого дитячого харчування), водопостачання, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автомобільні крісла, громадський транспорт, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, соціальне житло, реконструкція і ремонт приватних будинків, прибирання приватних домогосподарств, деякі види сільськогосподарського приладдя, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, використання

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
			спортивних споруд, соціальні послуги, медичні та стоматологічні послуги, послуги з кремації та поховання
Данія	25%	Стандартна	Усі оподатковувані товари та послуги
Естонія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	9%	Знижена	Фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети та періодичні видання, проживання в готелі
Фінляндія	24%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Фінляндія підвищила ставку ПДВ на 1% з січня 2013 р.
	10%	Знижена	Фармацевтичні продукти, громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання (продаються за підписками), вхід на культурні заходи та в парки розваг, ліцензія на телебаченні, письменники та композитори, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи
	14%	Знижена	Продовольчі товари, деяке сільськогосподарське приладдя, ресторани
Франція	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Франція підвищила ставки ПДВ до 20% з січня 2014 р.
	2,1%	Знижена	Деякі фармацевтичні продукти, газети і періодичні видання, ліцензія на телебаченні
	5,5%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, медичне обладнання для інвалідів, книжки (за виключенням тих, що мають порнографічний або насильницький зміст), вхід на певні культурні заходи, письменники і композитори, деяке соціальне житло, вхід на спортивні заходи, послуги на дому
	10%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі фармацевтичні продукти, громадський транспорт, вхід в парк розваг (з культурним аспектом), кабельне телебачення, реконструкція та ремонт приватних будинків, прибирання в приватних домогосподарствах, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних напоїв), збір побутових відходів, деякі послуги на дому
Німеччина	19%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	7%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, медичне обладнання для інвалідів, деякі види громадського транспорту, книжки, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи, письменники та композитори, сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, соціальні послуги, медичні та стоматологічні послуги
Греція	24%	Стандартна	Усі інші товари та послуги. Греція підвищила ставку ПДВ до 24%
	6%	Знижена	Деякі фармацевтичні продукти, книжки, газети та періодичні видання, вхід до театру, проживання в готелі
	13%	Знижена	Основні продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, деяке сільськогосподарське приладдя, послуги з кремації та поховання, послуги на дому
Угорщина	27%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Угорщина підвищила ПДВ до 27% у 2012 р.
	5%	Знижена	Деякі продукти харчування (включаючи постачання живих свиней, ВРХ, овець, кіз, баранів та їх м'яса), фармацевтичні продукти (призначені для використання людиною), медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети та періодичні видання
	18%	Знижена	Деякі продукти харчування, вхід на концерти просто неба, проживання в готелі
Ірландія	23%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Ірландія підвищила ставку ПДВ до 23% у січні 2012 р.
	4,8%	Знижена	Домашня худоба, призначена для виготовлення продуктів харчування, сільськогосподарське приладдя
	9%	Знижена	Деякі продукти харчування, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, проживання в готелі, ресторани (за виключенням усіх алкогольних напоїв), використання спортивних споруд, перукарні
	13,5%	Знижена	Деякі продукти харчування, дитячі автомобільні крісла, соціальне житло, реконструкція і ремонт приватних будинків, прибирання у приватних будинках, деяке сільськогосподарське приладдя, медичні та стоматологічні послуги, збирання побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, взуття, шкіряних виробів та домашньої білизни, теплова-та електроенергія, рухоме майно, що використовується в будівництві та експлуатації нерухомого майна, планове прибирання нерухомого майна, послуги на дому, деякі туристичні послуги, фото послуги, послуги жокеїв, витвори мистецтва та антикваріат, короткий строк оренди деяких видів пасажирських транспортних засобів, автошколи, послуги ветеранам
Італія	22%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Італія підвищила ПДВ до 24% з 2017 р.
	4%	Знижена	Деякі продукти харчування, певне медичне обладнання для інвалідів, деякі книжки, газети та деякі періодичні видання, електронні книжки, інтернет-

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
			журнали та газети, ліценція на телебаченні, деяке соціальне житло, деяке сільськогосподарське приладдя, певні соціальні послуги
	10%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, громадський транспорт, вхід на культурні заходи, деяке соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани, вхід на певні спортивні заходи, певні соціальні послуги, збір побутових відходів
Латвія	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	12%	Знижена	Продукти харчування для немовлят, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання, проживання в готелі
Литва	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	9%	Знижена	Громадський транспорт (за регулярними маршрутами), книжки, газети та періодичні видання, проживання в готелі
	5%	Знижена	Фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів
Люксембург	17%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги. Люксембург підвищив ставку ПДВ до 17% 1 січня 2015 р.
	3%	Знижена	Продовольчі товари, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, певне медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, книжки, газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, платне/кабельне телебачення, письменники і композитори, деяке соціальне житло, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних напоїв), вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, деякі соціальні послуги, послуги з кремації та поховання, медична та стоматологічна допомога, збір побутових відходів
	8%	Знижена	Прибирання в приватних будинках, дрібний ремонт велосипедів, взуття, шкіряних виробів, одягу та домашнього одягу
	14%	Знижена	Деякі вина, деякі види палива, миючі засоби, рекламна друкована продукція, опалення та кондиціонування, безопарне зберігання та управління цінними паперами, введення кредитних гарантій
Мальта	18%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи, дрібний ремонт взуття, шкіряних виробів, велосипедів, одягу, постільної білизни
	7%	Знижена	Проживання в готелі
Нідерланди	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	6%	Знижена	Продовольчі товари, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, деякий громадський транспорт, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, письменники і композитори, реконструкція та ремонт приватних будинків, прибирання в приватних домогосподарствах, сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних напоїв), вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, дрібний ремонт велосипедів, взуття, шкіряних виробів, одягу і домашньої білизни
Польща	23%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі книжки, періодичні видання, деяке сільськогосподарське приладдя
	8%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автомобільні крісла, громадський транспорт, деякі газети та періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, платне/кабельне телебачення, письменники та композитори, соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани (за виключенням алкогольних та деяких інших напоїв), вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, послуги з поховання та кремації, збір побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, одягу, шкіряних виробів, одягу та домашньої білизни, перукарні
Португалія	23%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	6%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, дитячі автомобільні крісла, громадський транспорт, послуг громадського харчування, деякі книжки, газети, періодичні видання, ліценція на телебаченні, соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, деяке сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, деякі соціальні послуги, медична і стоматологічна допомога, збір побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, послуги на дому
	13%	Знижена	Деякі продукти харчування, вхід на певні культурні заходи, ресторани, кафе, деяке сільськогосподарське приладдя, дизельне паливо для сільського

Держави ЄС	Ставки податку на додану вартість	Вид ставки податку на додану вартість	Найменування товарів і послуг
			господарства, вино
Румунія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари та послуги
	5%	Знижена	Соціальне житло
	9%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, проживання в готелі
Словаччина	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги. Планується зниження ПДВ до 19%
	10%	Знижена	Фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, книжки
Словенія	22%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги. Планується підвищення ПДВ до 24%
	9,5%	Знижена	Продовольчі товари, водопостачання, фармацевтичні продукти, медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, книжки, газети, періодичні видання, вхід на культурні заходи та в парки розваг, письменники та композитори, соціальне житло, реконструкція та ремонт приватних будинків, прибирання приватних будинків, сільськогосподарське приладдя, ресторани (тільки приготування їжі), проживання в готелі, вхід на спортивні заходи, використання спортивних споруд, послуги з поховання та кремації, збір побутових відходів, дрібний ремонт велосипедів, одягу, домашньої білизни, взуття, шкіряних виробів, послуги по догляду, перукарні
Іспанія	21%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	4%	Знижена	Деякі продукти харчування, деякі фармацевтичні продукти, деяке медичне обладнання для інвалідів, деякі книжки, газети, і періодичні видання, деякі види соціального житла та соціальних послуг
	10%	Знижена	Деякі продукти харчування, водопостачання, деякі фармацевтичні продукти, деяке медичне обладнання для інвалідів, громадський транспорт, деякі види соціального житла, реконструкція та ремонт приватних будинків, сільськогосподарське приладдя, проживання в готелі, ресторани, вхід на деякі спортивні заходи, деякі соціальні послуги, збір побутових відходів
Швеція	25%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	6%	Знижена	Громадський транспорт, книжки, газети і періодичні видання, вхід на культурні заходи, використання спортивних споруд
	12%	Знижена	Деякі продукти харчування, проживання в готелі, ресторани
Великобританія	20%	Стандартна	Усі інші оподатковувані товари і послуги
	5%	Знижена	Дитячі автомобільні крісла, соціальне житло, побутова електроенергія, газ та інші види побутової енергії, енергозберігаюче побутове обладнання
	0%	Знижена	Соціальне житло, книжки, журнали та інші друковані видання, ремонт приватного житла, збір побутових відходів, водопостачання, основні продукти харчування, фармацевтичні препарати, деякі предмети медичного призначення, пасажирський транспорт, дитячий одяг

В Україні цей податок запроваджено Законом від 20.12.1991 р. «Про податок на добавлену вартість». У зв'язку із недосконалістю норм зазначеного Закону 26.12.1992 р. було прийнято Декрет КМУ «Про податок на добавлену вартість», якій діяв до 01.07.1997 р., до моменту набрання чинності Закону України «Про податок на додану вартість» [198, с. 131-132].

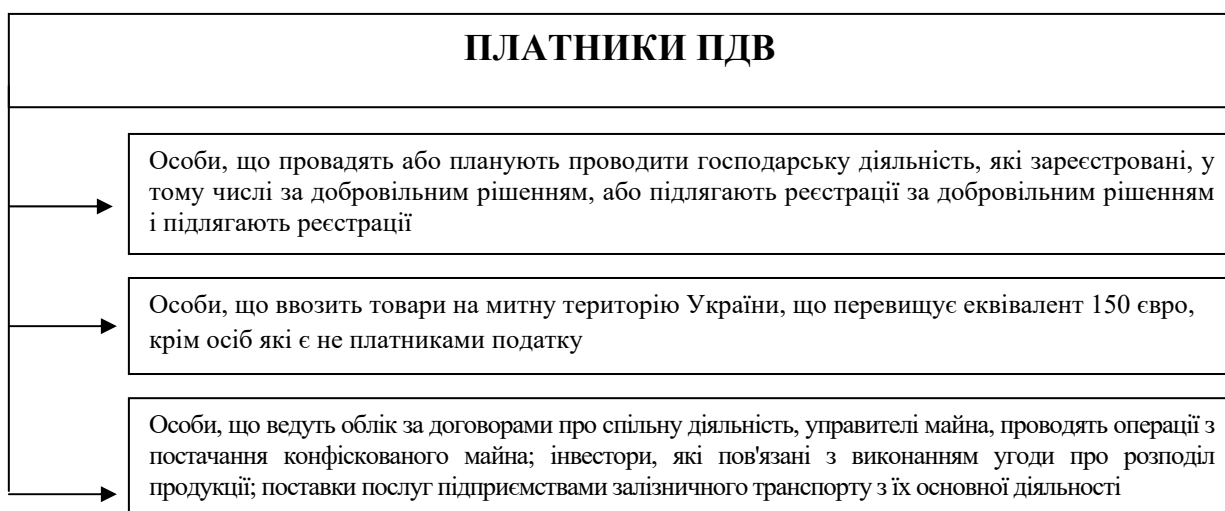
На даний час оподаткування податком на додану вартість в Україні здійснюється згідно Податкового кодексу України. Перелік платників ПДВ (ст. 180 ПКУ) схематично наведено на рис. 3.1.

Для реєстрації платником ПДВ необхідно подати до контролюючого органу реєстраційну заяву у письмовій або електронній формі, якщо укладено договір про визнання електронних документів з контролюючим органом. Реєстраційна заява подається за строками:

- у разі добровільної реєстрації не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду;
- у випадку обов'язкової реєстрації, при цьому не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому виникло перевищення обсягу постачання товарів (послуг) протягом 12 календарних місяців сукупно 1000000 грн. (без урахування податку на додану вартість), крім платників єдиного податку



першої–третьої групи.



**Рис. 3.1. Перелік платників ПДВ відповідно до вимог ПКУ**

Контролюючий орган може відмовити у реєстрації платника ПДВ у випадку подання документів, що не відповідають вимогам законодавства, або наявності обставин за якими здійснюється анулювання реєстрації.

Протягом трьох робочих днів після надходження реєстраційної заяви контролюючий орган вносить платника ПДВ до єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Крім того, особі, що реєструється платником ПДВ присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати податку.

Індивідуальний податковий номер (ІПН) – це номер платника податку на додану вартість в реєстрі платників ПДВ. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з Реєстру в зв'язку із вибуттям зі складу платників податку на додану вартість.

Індивідуальний податковий номер становить:

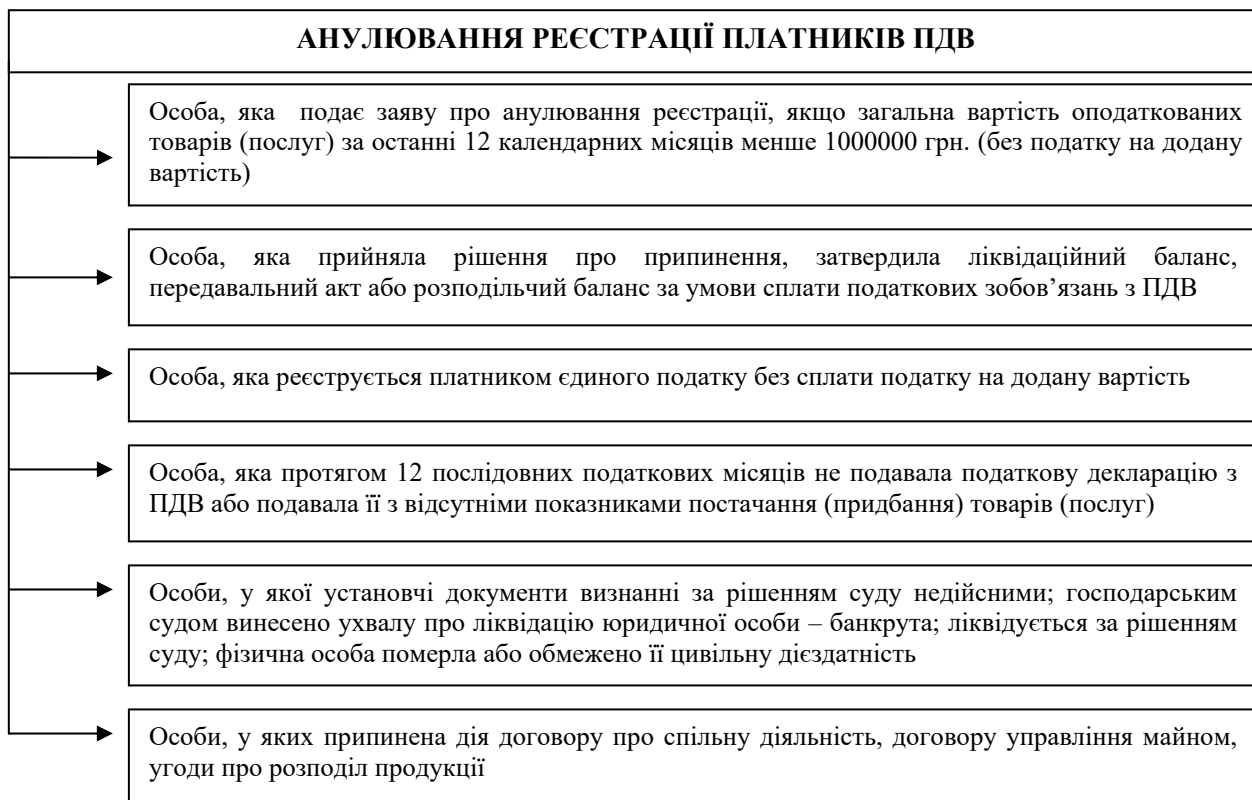
- для юридичної особи – 12-розрядний числовий код, структура якого така: 7 знаків включають перші 7 знаків ідентифікаційного коду Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України без контрольного числа, 8-й та 9-й знаки – код області за системою кодування, прийнятою в органах державної податкової служби, 10-й та 11-й знаки – код адміністративного району за системою кодування, прийнятою в органах державної податкової служби, 12-й знак – контрольний розряд, алгоритм формування якого встановлює центральний орган державної податкової служби України;
- для фізичних осіб – 10-значний індивідуальний ідентифікаційний номер платника податків з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

За запитом платника податку контролюючий орган безоплатно протягом двох робочих днів після отримання запиту надає витяг з реєстру платників податків, який діє до внесення змін до реєстру.

Перереєстрація платників ПДВ проводиться у разі зміни місцезнаходження або переведення до іншого контролюючого органу шляхом подання заяви протягом

10 робочих днів, що настають за днем змін.

Реєстрація платників ПДВ діє до дати анулювання реєстрації шляхом виключення з реєстру платників податку. На рис. 3.2 схематично представлені випадки, коли проводиться анулювання реєстрації платників податку (ст. 184 ПКУ).



**Рис. 3.2. Випадки анулювання реєстрації платників ПДВ (ст. 184 ПКУ)**

Про анулювання реєстрації платника податку контролюючий орган письмово повідомляє особу протягом трьох робочих днів після дня анулювання такої реєстрації.

### **3.2. СТАВКИ ПОДАТКУ ТА МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

Податок на додану вартість додається до ціни товарів (послуг). Ставки податку на додану вартість від бази оподаткування встановлено у розмірах, що представлено у таблиці 3.3.

Базою оподаткування податком на додану вартість є договірна вартість постачання товарів (послуг) з урахуванням податків і зборів (крім акцизного податку на реалізацію підакцизних товарів у роздрібної торгівлі, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім бальзамів та еліксирів). Для товарів, що ввозяться на митну територію України (імпорт товарів) базою

оподаткування є договірною (контрактною) вартістю, але не нижче митної вартості. Треба зазначити, що при ввезенні на митну територію і вивезення товарів за межі митної території України незалежно від митного режиму, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро. Для послуг нерезидента базою оподаткування є договірною (контрактною) вартістю з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість за курсом Національного банку України. У разі отримання послуг від нерезидентів без їх оплати база оподаткування визначається за звичайними цінами.

**Таблиця 3.3**

**Ставки податку на додану вартість**

<b>Розмір ставки ПДВ</b>	<b>Об'єкти оподаткування ПДВ</b>
20 відсотків - основна	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ постачання товарів і послуг на митній території України;</li> <li>➤ ввезення товарів на митну територію України (імпорт, реекспорт);</li> <li>➤ вивезення товарів за межі митної території України (експорт, реімпорт);</li> <li>➤ постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів всіма видами транспорту (залізничним, автомобільним, морським і річковим, авіаційним)</li> </ul>
0 відсотків	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ за операціями із вивезення товарів за межі митної території у митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони;</li> <li>➤ з поставки товарів для заправки морських суден у нейтральних водах та за межами територіальних вод України, повітряних суден при виконанні міжнародних рейсів, космічних кораблів, військового транспорту Збройних сил України за кордоном України, магазинами безмитної торгівлі;</li> <li>➤ з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів та вантажів залізничним, автомобільним, морським та авіаційним транспортом;</li> <li>➤ з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси, роботи з рухомим майном за межами території України</li> </ul>
7 відсотків	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ за операціями із постачання на митній території та ввезення на митну територію лікарських засобів, що внесені до державного реєстру лікарських засобів, та медичних виробів за переліком затверджених Кабінетом Міністрів України, у тому числі у межах клінічних випробувань</li> </ul>

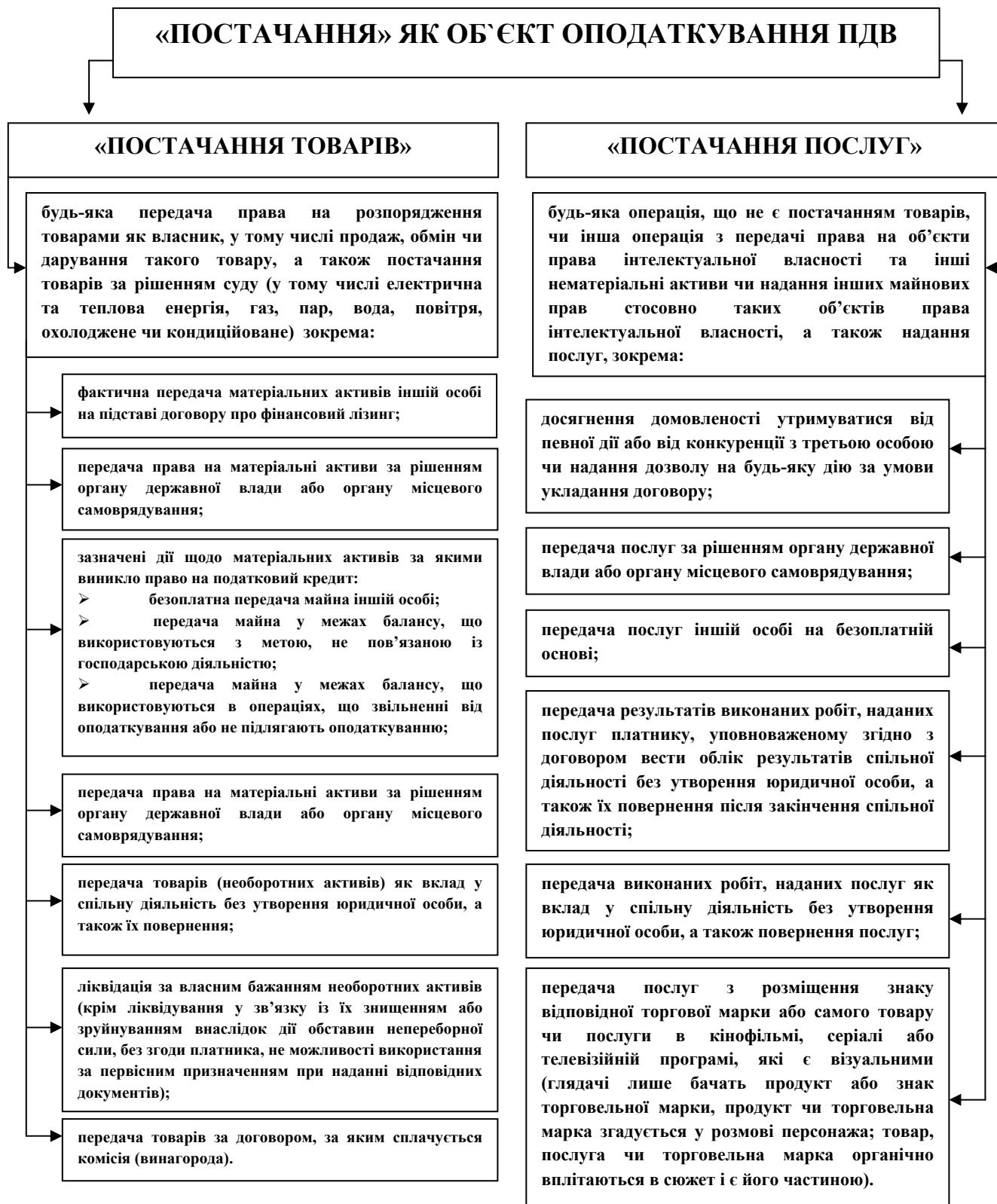
Визначення понять «постачання товарів» і «постачання послуг» як об'єктів оподаткування податком на додану вартість (ст. 14.1.185 і 14.1.191 ПКУ) представлено схематично на рис. 3.3.

При цьому база оподаткування податком на додану вартість з операцій з постачання товарів (послуг), за винятком товарів (послуг), які підлягають державному регулюванню та газу, який постачається для потреб населення, не може бути нижче:

- ціни придбання товарів (послуг);
- звичайних цін самостійно виготовлених товарів (послуг);
- балансової (залишкової) вартості станом на початок звітного (податкового) періоду з постачання необоротних активів, а у разі її відсутності – виходячи із звичайної ціни.

До договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів, пені), три проценти річних та інфляційні у разі невиконання або

неналежного виконання договірних зобов'язань.



**Рис. 3.3. Визначення понять «постачання товарів» і «постачання послуг» як об'єктів оподаткування податком на додану вартість**

Вартість зворотної тари, до бази оподаткування не включається, якщо

повертається у строк до 12 календарних місяців.

При проведенні комісійної торгівлі вживаних товарів, що придбані у фізичних осіб – не платників податку на додану вартість, базою оподаткування є комісійна винагорода, тобто позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання товарів. Вживаними товарами вважаються товари, які використовувалися не менше року, а також транспортні засоби, які не є новими. Новими транспортними засобами вважаються:

- наземний транспортний засіб, що вперше реєструється в Україні та має загальний пробіг до 6000 кілометрів;
- судно, що вперше реєструється в Україні та пройшло не більше 100 годин після введення його в експлуатацію;
- літальний апарат, що вперше реєструється в Україні та налітаний час якого не перевищує 40 годин після першого введення в експлуатацію.

При передачі товарів (послуг) у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів та без права власності на такі товари (послуги) базою оподаткування є повна вартість цих товарів (послуг) за загальними правилами.

У разі постачання товарів за договорами фінансового лізингу, які були повернуті лізингоодержувачем – не платником податку на додану вартість, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання таких товарів.

При ліквідації основних виробничих або невикробничих засобів за самостійним рішенням платника податку базою оподаткування податком на додану вартість є звичайна ціна, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації. При ліквідації основних засобів у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, викрадення, що підтверджуються відповідними документами, які передаються контролюючому органу, податок на додану вартість не нараховується. У разі оприбуткування комплектуючих виробів, складових частин, компонентів та інших відходів внаслідок ліквідації необоротних активів податкові зобов'язання не нараховуються.

Базою оподаткування поставок сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки особам, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, яка раніше була придбана у фізичних осіб – не платників податку на додану вартість – є торгівельна націнка.

При реалізації квитків на проїзд у автобусі та на перевезення багажу базою оподаткування є винагорода, що включає автостанційний збір.

У разі постачання (продажу, відчуження) банками та іншими фінансовими установами майна, набутого ними у власність внаслідок стягнення, базою оподаткування є позитивна різниця між ціною постачання та ціною придбання таких товарів.

Визначення місця постачання товарів та послуг представлено у таблиці 3.4 (ст. 186 ПКУ).

**Таблиця 3.4**

**Місце постачання товарів та послуг**

Місце постачання товарів	Місце постачання послуг
Фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання	Місце фактичного постачання послуг, пов'язаних з рухомим майном – допоміжні послуги у транспортній діяльності, послуги із проведенням експертизи, оцінки, перевезенням пасажирів та вантажів, із виконанням

Місце постачання товарів	Місце постачання послуг
	ремонтних робіт і послуги із переробки сировини тощо
Місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання	Місце фактичного знаходження нерухомого майна – послуги агентства нерухомості, з підготовки та проведення будівельних робіт тощо
Місце, де проводиться складання, монтаж чи встановлення	Місце фактичного надання послуг – послуги у сфері освіти, науки, спорту, розваг, платних виставок, конференцій, навчальних семінарів тощо
Пункт відправлення пасажирського транспортного засобу при постачанні товарів для споживання на борту морських та повітряних суден, у поїздах в межах митної території України	Місце реєстрації отримувача послуг (місце постійного проживання) – надання майнових прав інтелектуальної власності, рекламні послуги, консультаційні, інжинірингові, інженерні, аудиторські, юридичні, бухгалтерські, актуарні, розроблення та постачання програмного забезпечення, надання консультацій з питань інформації, надання персоналу, надання в оренду рухомого майна (крім транспортних засобів та банківських сейфів), телекомунікаційні, радіомовлення, телевізійного мовлення, посередницькі, транспортно-експедиторські

Відповідно до вимог Податкового кодексу України щодо оподаткування окремих операцій податком на додану вартість, визначено операції, що оподатковуються за чинними ставками, передбаченими ПКУ, визначено операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ), та операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПКУ), що представлено у таблиці 3.5.

**Таблиця 3.5**

**Перелік операції, що не є об'єктом оподаткування і звільнені від оподаткування**

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
<b>Не є об'єктом оподаткування операції з:</b>	
196.1.1	Випуску (емісії), розміщення у будь-які форми управління та продажу за кошти цінних паперів (крім продаж бланків дорожніх, банківських та іменних чеків, цінних паперів, розрахункових та платіжних документів, карток, ювілейних і пам'ятних монет, які реалізуються для нумізматичних цілей)
196.1.2	Передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у оперативний лізинг і повернення; нарахування та сплати процентів і комісій у складі орендованого платежу фінансового лізингу; передачі майна в заставу (іпотеку); виплати консолідованого іпотечного боргу та процентів
196.1.3	Надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, що мають ліцензію страхової діяльності, із загальнообов'язкового державного соціального страхування
196.1.4	Обігу банківських металів, інших валютних цінностей (крім для нумізматичних цілей), лотерейних білетів, фішок, жетонів за право участі в азартних іграх, виплати виграшу, постачання непогашених поштових марок, конвертів, (крім колекційних і для філателістичних потреб)
196.1.5	Надання послуг платіжних організацій платіжних систем, пов'язаних з переказом коштів, з інкасації, розрахунково-касового обслуговування та повернення коштів позики, депозиту, управління коштами та цінними паперами; торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (за винятком з інкасації вимог факторингу)
196.1.6	Виплат у грошовій формі заробітної плати, а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій; дисидентів, роялті у грошовій формі або цінними паперами емітента; надання комісійних послуг з торгівлі та управління цінними паперами, деривативами та валютними цінностями
196.1.7	Реорганізація (злиття, приєднання, поділ, поділення та перетворення) юридичних осіб (за винятком здійснення спільної (сумісної) діяльності)
196.1.8	Постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти
196.1.9	Надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами банківського

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
	управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансового будівництва, здійснення платежів іпотечними сертифікатами
196.1.10	Оплата третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом
196.1.11	Надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень
196.1.15	Оплата орендної плати чи концесійної плати за договорами оренди чи концесії цілісного майнового комплексу чи комунального підприємства, якщо за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування
196.1.16	Ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро
196.1.17	Ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро: у несупроводжуваному багажі; на адресу одного одержувача в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях та у міжнародних експрес-відправленнях
196.1.18	Ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення та 500 євро і не більше 50 кг через інші пункти пропуску через державний кордон України
<b>Звільнені від оподаткування операції з:</b>	
197.1.1	Постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за затвердженим переліком Кабінету Міністрів України
197.1.2	Постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг
197.1.3	Постачання технічних та інших засобів реабілітації, комплектуючих і напівфабрикатів для їх виготовлення для інвалідів та інших пільгових категорій населення за переліком Кабінету Міністрів України, легкових автомобілів для інвалідів з їх оплатою за рахунок коштів державних чи місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також з їх безоплатною передачею
197.1.4	Постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню
197.1.5	Постачання послуг, у тому числі реабілітаційних, з охорони здоров'я закладами, що мають відповідну ліцензію <i>(за винятком: косметологічної допомоги без медичного призначення; масаж; проведення профілактичних медичних оглядів із підготовкою висновку; проведення гігієнічної експертизи проектних пропозицій; надання консультаційної допомоги з питань проведення державної санітарно-гігієнічної експертизи; обстеження об'єктів з метою відповідності санітарному законодавству; проведення токсиколого-гігієнічних, медико-біологічних, санітарно-гігієнічних, фізіологічних обстежень, у тому числі для акредитації та атестації; видача суб'єктам господарювання дозволів на виробництво, використання, транспортування, зберігання, захоронення, утилізацію тощо речовин, що небезпечні для здоров'я людини; надання консультаційної допомоги з питань застосування законодавства про охорону здоров'я; проведення медичного огляду для видачі дозволу на право носіння зброї, на виїзд у зарубіжні країни, посвідчення подія транспортного засобу; медичне обслуговування з'їздів, конференцій, симпозіумів тощо; медичне обслуговування із поліпшенням сервісом; організація медичного контролю осіб, які займаються фізичною культурою та спортом; проведення профілактичних щеплень громадян, які від'їжджають за кордон; складання санітарних паспортів радіотехнічних об'єктів; визначення шкідливих і небезпечних факторів виробничого середовища, технологічного та трудового процесів; навчання на робочих місцях; надання послуг з організації роботи відомчих санітарних лабораторій)</i>
197.1.6	Постачання реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам до 18 років, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок
197.1.7	Постачання послуг з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах; будинках-інтернатах для громадян похилого віку, інвалідів, пансіонах для ветеранів, реабілітаційних установах; харчування та облаштування на нічліг бездомним особам; харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах, у закладах охорони здоров'я; харчування, забезпечення майном, комунально-побутовими послугами в установах пенітенціарної системи, в реабілітаційних установах, територіальних

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
	центрах соціального обслуговування, підприємств і організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів за рахунок державних коштів
197.1.8	Постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються
197.1.9	Постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення за переліком
197.1.10	Постачання послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами, за виключенням послуг з поховання та кремації тварин
197.1.12	Безкоштовна передача рухомого складу однією залізницею або підприємством залізничного транспорту
197.1.13	Безоплатна приватизація житлового фонду, безоплатна передача радгоспів та інших сільськогосподарських підприємств
197.1.14	Постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання
197.1.15	Надання благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів (послуг) благодійним організаціям
197.1.16	Безоплатна передача в державну власність об'єктів за рішенням Кабінету Міністрів України
197.1.17	Безоплатне постачання (послуг) власного виробництва підсобними господарствами і лікувально-виробничими трудовими майстернями будинків-інтернатів, територіальних центрів соціального обслуговування
197.1.18	Постачання державних платних послуг фізичними або юридичними особами органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, включаючи плату за реєстрацію, видачу ліцензії, сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо
197.1.19	Надання послуг з реєстрації актів цивільного стану державними органами
197.1.20	Постачання бібліотеками, які перебувають у державній, комунальній власності або всеукраїнських громадських організацій інвалідів, платних послуг з комплектування реєстраційно-облікових документів, користування рідкісними, цінними довідниками, книгами, тематичного добору літератури за запитом, адресно-бібліографічних та фактографічних довідок
197.1.21	Постачання земельних ділянок, земельних часток (паїв), крім тих, що розміщені під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості; орендної плати за земельні ділянки, що перебувають у власності держави або територіальної громади, яка зараховується до відповідних бюджетів
197.1.22	Оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт за рахунок бюджетних коштів
197.1.23	Безкоштовної передачі приладів, обладнання (крім підакцизних), науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III – IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави
197.1.24	Постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та надання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі пільговим категоріям громадян, школам, дошкільним закладам, інтернатам, закладам охорони здоров'я
197.1.25	Постачання періодичних видань друкованих засобів масової інформації (крім еротичного характеру), підготовки книжок, виробництво учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва на митній території України
197.1.26	Передачі конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших підставах переходить у власність держави
197.1.28	Постачання товарів (послуг) у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді дотації з бюджету
197.1.29	Безоплатної передачі у державу або комунальну власність відповідних територіальних громад трамвайних вагонів, тролейбусів, автобусів для перевезення громадян на маршрутах
197.1.30	Безоплатної передачі майна Державним концерном «Укроборонпром» та державними підприємствами з метою проведення демонстрації товарів військового призначення або подвійного використання, проведення випробувань, підтримки науково-дослідної та дослідно-конструкторської діяльності державних підприємств, установ та організацій
197.1.31	Створення, постачання, просування, реставрації і розповсюдження національного культурного продукту
197.2	Постачання та ввезення на митну територію України товарів (послуг) для власних потреб



Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
	дипломатичних представництв, консульських установ іноземних держав і представництв міжнародних організацій в Україні, а також особами з числа персоналу
197.3	Ввезення на митну територію України товарів морського промислу, видобутих суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України
197.6	Постачання товарів (крім підакцизних) та послуг (крім тих, що надаються під час проведення лотерей і розважальних ігор, отриманих у межах договору комісії (консигнації), поруки, доручення тощо), що безпосередньо виготовляються підприємствами та організаціями, які засновані громадськими організаціями інвалідів (кількість інвалідів за основним місцем роботи не менше як 50 відсотків середньооблікової кількості штатних працівників і їх фонд оплати праці не менше 25 відсотків суми загальних витрат з оплати праці)
197.7	Ввезення на митну територію України культурних цінностей, виготовлених 50 і більше років тому
197.8	Постачання послуг з перевезення (переміщення) пасажирів та вантажів транзитом через митну територію України (крім переміщення природного газу)
197.9	Постачання послуг, що надаються іноземними та вітчизняними суднами, які здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу і вантажів
197.10	Постачання послуг аеронавігаційного обслуговування повітряних суден
197.11	Постачання товарів та послуг на митній території України та їх ввезення на митну територію України як міжнародну технічну допомогу, які фінансуються за рахунок міжнародної технічної допомоги та як гуманітарну допомогу
197.12	Постачання банками та іншими фінансовими установами майна у заставу, у тому числі іпотеку, та на яке було звернено стягнення
197.13	Продаж та придбання банками зобов'язань за депозитами
197.15	Постачання будівельно-монтажних робіт з будівництва житла, що будується за державні кошти
197.16	Ввезення на митну територію України: устаткування, яке працює на відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління паливо-енергетичних ресурсів, для виробництва альтернативних видів палива, енергії з відновлюваних джерел енергії
197.17	Постачання на митній території України паливо-мастильних матеріалів, що придбаваються нерезидентами для передання учасникам спільних з підрозділами Збройних Сил України військових навчань
197.18	Ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів, що здійснюються суб'єктами спеціального режиму оподаткування
197.19	Постачання Національному банку України дорогоцінних металів, у тому числі їх ввезення на митну територію України; послуг, пов'язаних з розвідкою, видобутком, виробництвом і використанням дорогоцінних металів з метою поповнення золотовалютних резервів
197.20	Ввезення на митну територію України фізичними особами товарів: 1) особистих речей; 2) культурних цінностей, які виготовлені 50 і більше років тому; 3) товарів, призначених для забезпечення звичайних повсякденних потреб громадянина та початкового облаштування, що ввозяться (пересилаються) громадянами у зв'язку з переселенням на постійне місце проживання в Україну протягом шести місяців; 4) товарів, що належать громадянам і переміщуються транзитом через митну територію України; 5) товарів, що входять до складу спадщини за законом, відкритої за межами України на користь резидента; 6) товарів, які одержані громадянами-резидентами у вигляді нагород і призів на міжнародних змаганнях, конкурсах за межами митної території України; 7) товарів (включаючи транспортні засоби особистого користування), що були попередньо вивезені громадянами-резидентами за межі митної території України і зворотно ввозяться на митну територію України, за наявності відповідного підтвердження факту попереднього вивезення таких товарів; 8) транспортних засобів особистого користування, що тимчасово ввозяться на митну територію України громадянами-нерезидентами; 9) товарів (крім транспортних засобів), які мають ознаки таких, що були у користуванні та призначені для власного облаштування житла і забезпечення життєдіяльності громадян, які перебували за кордоном у відрядженнях (на навчанні), за умови, що такі товари ввозяться (пересилаються) протягом шести місяців з дня повернення таких громадян в Україну після закінчення строку відрядження (навчання); 10) товарів (крім транспортних засобів), які мають ознаки таких, що були у користуванні та призначені для власного облаштування житла і забезпечення життєдіяльності іноземних громадян, які за офіційним запрошенням перебувають у довготермінове відрядження в Україну, за умови, що такі товари ввозяться (пересилаються) безпосередньо таким громадянином в Україну на адресу свого тимчасового перебування протягом перших шести місяців його перебування в довготерміновому відрядженні в Україні під

Стаття Податкового кодексу України	Зміст операції
	зобов'язання про їх зворотне вивезення
197.22	Ввезення на митну територію України Публічним акціонерним товариством «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» природного газу
197.23	Ввезення на митну територію України складових (матеріали, вузли, агрегати, устаткування та комплектуючі вироби), що ввозяться на митну територію України в митному режимі імпорту для використання у виробництві продукції оборонного призначення, визначеної згідно із законом, якщо замовником такої продукції є державний замовник, визначений Кабінетом Міністрів України, за відповідними кодами товарів згідно з УКТ ЗЕД

Звільнення від оподаткування товарів поширюється на операції, пов'язані з їх ввезенням на митну територію України, крім підакцизних товарів (ст. 197.4 і 197.5 ПКУ).

Сума податку, що підлягає сплаті до Державного бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду за даними податкової декларації, яка подається платником податку за календарний місяць протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця. Позитивна різниця між податковим зобов'язанням та сумою податкового кредиту підлягає сплаті до бюджету протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання податкової декларації. Від'ємна різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом на вибір платника податку на додану вартість:

- враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди;
- підлягає бюджетному відшкодуванню у сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередніх та звітних податкових періодах постачальникам;
- зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

При цьому, у випадку коли платник податку на додану вартість приймає рішення на отримання бюджетного відшкодування, він подає податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування. Протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку і узгоджує суму, яка підлягає бюджетному відшкодуванню. Контролюючий орган має право провести документальну перевірку, якщо від'ємне значення сформовано за операціями до 01 липня 2015 р., що не підтверджено документальними перевітками, для платників, що застосовують спеціальний режим оподаткування – до 01 січня 2016 р. Після проведення перевірки контролюючий орган у строк до п'яти робочих днів подає до казначейства висновки і протягом п'яти операційних днів казначейство перераховує кошти з бюджетного рахунку на поточний рахунок платника податку на додану вартість.

Бюджетне відшкодування проводиться за двома реєстрами заяв про повернення бюджетного відшкодування: перший – який відповідає критеріям (автоматичне бюджетне відшкодування); другий – який не відповідає критеріям (звичайне бюджетне відшкодування).

Критеріями автоматичного бюджетного відшкодування для платника

податку на додану вартість є:

- відсутність перебування у судових процедурах банкрутства;
- у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців відсутні записи про відсутність підтвердження відомостей, відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання), прийняття рішень щодо припинення підприємницької діяльності, визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи, припинення державної реєстрації;
- мають на балансі необоротні активи, залишкова вартість яких на звітну дату перевищує у три рази суму податку, заявлену до відшкодування, або отримали терміном на один рік від банківської установи фінансову гарантію, а також здійснюють експортні операції товарів, питома вага яких протягом 12 попередніх послідовних календарних місяців сукупно становить не менше 40 відсотків загального обсягу поставок.

Автоматичне бюджетне відшкодування здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка проводиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання податкової декларації. Протягом трьох робочих днів фіскальна служба надає казначейству висновок на суму автоматичного бюджетного відшкодування, яке протягом трьох операційних днів перераховується з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку. Суми, що не відшкодовуються у зазначені строки платнику податку, вважаються заборгованістю бюджету. На суму заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України за кожний прострочений день.

Для платників податку на додану вартість встановлюється окремий порядок виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість. Дата виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість за окремими операціями наведена у таблиці 3.6.

**Таблиця 3.6**

**Дата виникнення податкових зобов'язань з податку на додану вартість**

<b>Операції</b>	<b>Дата виникнення</b>
Постачання товарів (послуг)	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата зарахування коштів від покупця; 2) дата відвантаження товарів, в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації; послуг – дата оформлення документа
Експорт товарів	Дата оформлення митної декларації (попередня оплата не змінює значення податку)
Операції з виконання підрядних будівельних робіт	Можна застосовувати касовий метод
Постачання товарів (послуг) з використанням торговельних автоматів	Дата виймання з таких торговельних автоматів грошової виручки
Постачання товарів за договорами товарного кредиту (товарна позика, розстрочки), умови яких передбачають сплату відсотків	Дата нарахування відсотків згідно з умовами відповідного договору
Постачання товарів (послуг) через торговельні автомати з використанням жетонів, карток	Дата постачання жетонів, карток
Постачання товарів (послуг) з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата факту постачання; 2) дата виписування рахунку (товарного

Операції	Дата виникнення
	чеку)
Операції з фінансового лізингу	Дата фактичної передачі об'єкта лізингу
Постачання товарів (послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів	Дата зарахування коштів на банківський рахунок або дата отримання компенсації
Постачання послуг нерезидентами, місцем надання яких є митна територія України	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата списання коштів з банківського рахунку; 2) дата оформлення документа
Довгострокові договори (контракти) на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва	Дата фактичної передачі виконавцем результатів робіт
Постачання теплової енергії, природного газу, послуги з транспортування та розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення, послуги, які включаються до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків тощо	Застосовують касовий метод

До податкового кредиту включаються суми податку, що визначаються виходячи з договірної (контрактної) ціни, у разі здійснення операцій з:

- придбання або виготовлення товарів (послуг);
- придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі як внесок до статутного фонду;
- отримання послуг від нерезидента;
- ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу;
- ввезення товарів та необоротних активів на митну територію України.

Дату віднесення сум податку до податкового кредиту з податку на додану вартість представлено у таблиці 3.7.

**Таблиця 3.7**

**Дата віднесення сум податку до податкового кредиту з податку на додану вартість**

Операції	Дата віднесення
Придбання товарів (послуг)	Подія, яка відбувається раніше: 1) дата списання коштів на оплату товарів (послуг); 2) дата отримання товарів (послуг), в разі послуг нерезидента – дата складання податкової накладної за умови її реєстрації
Імпорт товарів	Дата сплати податку митниці
Операції з фінансової оренди	Дата фактичного отримання об'єкта фінансового лізингу
Довгострокові договори (контракти) на виготовлення товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва	Дата фактичного отримання замовником результатів робіт (оформлених актами виконаних робіт)
Операції з постачання товарів (послуг), що контролюються приладами обліку	Дата фактичного постачання за даними обліку

У разі використання придбаних товарів (послуг), необоротних активів, за якими суми податку включені до складу податкового кредиту, в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, не є господарськими, які є невиробничими, платник податку повинен нарахувати податкові зобов'язання на суму податку включеного до складу податкового кредиту не пізніше останнього дня звітного періоду, оформити зведену податкову накладну і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних. Якщо в подальшому ці товари (послуги), необоротні активи починають використовуватися в оподатковуваних, господарських операціях, платник податку зменшує суму податкових зобов'язань шляхом оформлення і реєстрації розрахунку коригування до податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Не відносяться до податкового кредиту суми податку не підтверджені зареєстрованими у Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними і митними деклараціями.

Якщо платник податку придбані товари (послуги), необоротні активи частково використовує як в оподатковуваних операціях, так і в неоподатковуваних операціях та здійснює одночасно оподатковувані і неоподатковувані операції, то на частку використаних в неоподатковуваних операціях товарів (послуг), необоротних активів такий платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання, скласти не пізніше останнього дня звітного періоду зведену податкову накладну і зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Частка використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же період. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року.

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року відсутні неоподатковувані операції, а також новостворені платники, розрахунок проводять на підставі фактичних даних першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані неоподатковувані операції. Цій розрахунок подається одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.

За підсумками календарного року здійснюється перерахунок частки використання товарів (послуг) та необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Після остаточного перерахунку, платник податку проводить коригування сум податку, що відносяться до податкового кредиту та відображає їх у податковій декларації останнього податкового періоду.

Вищезазначений розрахунок частки використання товарів (послуг), необоротних активів в оподатковуваних операціях не застосовується в разі проведення реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичної особи; постачання відходів і брухту чорних і кольорових металів, що отримані внаслідок переробки, обробки, плавлення товарів на виробництві, будівництві, розібрані ліквідованих основних фондів та інших подібних операцій; постачання товарів (послуг) у частині суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету.

### 3.3. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ОКРЕМИХ ВИПАДКАХ

Особливий порядок оподаткування встановлено на операції під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму, туроператорську та турагентську діяльність та на операції, пов'язані із виконанням робіт з підготовки до зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему.

Оподаткування зовнішньоекономічних операцій залежить від митного режиму ввезення і вивезення товарів на територію України. Відповідно до Митного кодексу України існують 14 видів митних режимів, а саме: 1) імпорт (випуск для вільного обігу); 2) реімпорт; 3) експорт (остаточне вивезення); 4) реекспорт; 5) транзит; 6) тимчасове ввезення; 7) тимчасове вивезення; 8) митний склад; 9) вільна митна зона; 10) безмитна торгівля; 11) переробка на митній території; 12) переробка за межами митної території; 13) знищення або руйнування; 14) відмова на користь держави. Для кожного митного режиму встановлено особливий порядок оподаткування податком на додану вартість, що узагальнено у таблиці 3.8.

**Таблиця 3.8**

#### Оподаткування податком на додану вартість зовнішньоекономічних операцій за митними режимами

Митний режим	Характеристика митного режиму	Порядок оподаткування податком на додану вартість
<b>Імпорт (випуск для вільного обігу) (глава 13 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари після сплати всіх митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та виконання усіх необхідних митних формальностей випускаються для вільного обігу на митній території України	Податок на додану вартість сплачується до бюджету на день подання митної декларації за ставками 20 % і 7 %, крім товарів звільнених від оподаткування за ПКУ і міжнародних договорів
<b>Реімпорт (глава 14 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого товари, що були вивезені або оформлені для вивезення за межі митної території України, випускаються у вільний обіг на митній території України зі звільненням від сплати митних платежів, встановлених законами України на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Звільнені від оподаткування, крім операцій, що оподатковуються за встановленими ставками 20 % і 7 %, а саме: ввезення товарів, які були поміщені у митний режим експорту (остаточного вивезення) і повертаються особі, яка їх експортувала, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у митний режим експорту, або з інших обставин, що перешкоджають виконанню цього договору, якщо ці товари: а) повертаються на митну територію України у строк, що не перевищує шести місяців з дати вивезення їх за межі цієї території у митному режимі експорту; б) перебувають у такому самому стані, в якому вони оформлені у митний режим експорту, крім природних змін їх якісних та кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації), внаслідок якого були виявлені недоліки, що спричинили реімпорт товарів
<b>Експорт (остаточне вивезення) (глава 15 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого українські товари випускаються для вільного обігу за межами митної території України без зобов'язань щодо їх зворотного ввезення	Оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою
<b>Реекспорт (глава 16 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого товари, що були раніше ввезені на митну територію України або на територію вільної митної зони, вивозяться за межі митної території України без сплати вивізного мита та без	Звільняються від оподаткування крім операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою, а саме: вивезення товарів, які були поміщені у митний режим імпорту і

Митний режим	Характеристика митного режиму	Порядок оподаткування податком на додану вартість
	застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	повертаються нерезиденту - стороні зовнішньоекономічного договору, згідно з яким ці товари поміщувалися у цей режим, у зв'язку з невиконанням (неналежним виконанням) умов цього договору або з інших обставин, що перешкоджають його виконанню, якщо ці товари: а) вивозяться протягом шести місяців з дати поміщення їх у митний режим імпорту; б) перебувають у тому самому стані, в якому вони були ввезені на митну територію України, крім природних змін їх якісних та кількісних характеристик за нормальних умов транспортування, зберігання та використання (експлуатації), внаслідок чого були виявлені недоліки, що спричинили реекспорт товарів
<b>Транзит (глава 17 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого товари та транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Встановлюються такі строки транзитних перевезень залежно від виду транспорту: 1) для автомобільного транспорту – 10 діб (у разі переміщення в зоні діяльності однієї митниці – 5 діб); 2) для залізничного транспорту – 28 діб; 3) для авіаційного транспорту – 5 діб; 4) для морського та річкового транспорту – 20 діб; 5) для трубопровідного транспорту – 31 доба; 6) для трубопровідного транспорту (з перевантаженням на інші види транспорту) – 90 діб	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
<b>Тимчасове ввезення (глава 18 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари, транспортні засоби комерційного призначення ввозяться для конкретних цілей на митну територію України з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реекспорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість товарів і транспортних засобів комерційного призначення за встановленим законодавством переліком та умовне часткове звільнення за встановленим законодавством порядком
<b>Тимчасове вивезення (глава 19 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого українські товари або транспортні засоби комерційного призначення вивозяться за межі митної території України з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності і підлягають реімпорту до завершення встановленого строку без будь-яких змін, за винятком звичайного зносу в результаті їх використання	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
<b>Митний склад (глава 20 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Умове повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
<b>Вільна митна зона (глава 21 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари ввозяться на територію вільної митної зони та вивозяться з цієї території за межі митної території України із звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, а українські товари ввозяться на територію вільної митної зони із оподаткуванням митними платежами та застосуванням заходів нетарифного регулювання	Операції з вивезення товарів з митної території до вільної митної зони оподатковуються за нульовою ставкою. Операції із ввезення товарів з-за меж митної території до вільної митної зони – умовне повне звільнення від оподаткування. Операції із ввезення на митну територію України продуктів переробки товарів, поміщених у митній режим вільної митної зони, оподатковуються за ставками 20 % і 7 %
<b>Безмитна торгівля (глава 22 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого товари, не призначені для вільного обігу на митній території України, знаходяться та реалізуються для вивезення за межі митної території України під митним контролем у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон України, відкритих для міжнародного сполучення та на повітряних, водних або залізничних транспортних засобах комерційного призначення, що виконують міжнародні рейси, з умовним звільненням від оподаткування митними платежами,	Операції із ввезення товарів з-за меж митної території України в магазин безмитної торгівлі – умовне повне звільнення від оподаткування. Операції з вивезення товарів з митної території України в магазин безмитної торгівлі оподатковуються за нульовою ставкою

<b>Митний режим</b>	<b>Характеристика митного режиму</b>	<b>Порядок оподаткування податком на додану вартість</b>
	установленими на імпорт та експорт таких товарів, та без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, у тому числі державного санітарно-епідеміологічного, ветеринарно-санітарного, фітосанітарного, екологічного та радіологічного контролю	
<b>Переробка на митній території (глава 23 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки	Умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
<b>Переробка за межами митної території (глава 24 Митного кодексу України)</b>	Переробка за межами митної території – це митний режим, відповідно до якого українські товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці за межами митної території України без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови повернення цих товарів або продуктів їх переробки на митну територію України у митному режимі імпорту	Умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
<b>Знищення або руйнування (глава 25 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого іноземні товари під митним контролем знищуються або приводяться у стан, який виключає можливість їх використання, з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами, установленими на імпорт цих товарів, та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість
<b>Відмова на користь держави (глава 26 Митного кодексу України)</b>	Митний режим, відповідно до якого власник відмовляється від іноземних товарів на користь держави без будь-яких умов на свою користь	Звільнені від оподаткування податком на додану вартість

Податковим кодексом України встановлено особливий порядок оподаткування туристичного продукту (туристичної послуги), що надаються туристичним оператором та туристичним агентом. Відповідно до Закону України «Про туризм» № 324/95-ВР від 15 вересня 1995 р. туристичний продукт – попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов’язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об’єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

Туристичні оператори – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туropolераторську діяльність.

Туристичні агенти – юридичні особи, створені згідно із законодавством України, а також фізичні особи – суб’єкти підприємницької діяльності, які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туropolераторів та туристичних послуг інших суб’єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг.

Базою оподаткування у разі постачання туристичного продукту туристичним оператором, призначеного для його споживання на території України та за межами території України, є винагорода, яка визначається як різниця між вартістю поставленого ним туристичного продукту та вартістю витрат, понесених внаслідок придбання (створення) такого туристичного продукту. При проведенні посередницької діяльності на території України туристичним оператором з



укладанням договорів на туристичне обслуговування з іноземними суб'єктами туристичної діяльності базою оподаткування є винагорода, яка йому нараховується. Базою оподаткування туристичного агента є винагорода, яка нараховується туристичним оператором. При придбанні туристичного продукту сума податку на додану вартість до складу податкового кредиту не відноситься та не включається до бази оподаткування туристичного оператора. У разі придбання товарів (послуг), що не включаються у вартість туристичного продукту, сума податку на додану вартість включається за загальними правилами до складу податкового кредиту. Дата виникнення податкових зобов'язань у туристичного оператора при постачанні туристичного продукту є дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання туристичного продукту.

На період виконання робіт з підготовки до зняття і зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічну систему за рахунок коштів міжнародної технічної допомоги і за рахунок коштів Державного бюджету: звільняються від оподаткування операції з імпорту товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання); оподатковуються за нульовою ставкою операції з постачання товарів (сировини, матеріалів, устаткування та обладнання), виконання робіт та постачання послуг на митній території України. Зазначені пільги не стосуються підакцизних товарів та товарів 1-24 груп УКТ ЗЕД.

### ***3.4. ЕЛЕКТРОННЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ***

Система електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні запроваджувалася поетапно:

- з 1 січня до 1 липня 2015 р. – у тестовому режимі;
- з 1 липня 2015 р. – на постійній основі.

Система електронного адміністрування ПДВ, що організована на центральному рівні ДФС, забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку:

- сум податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН), та розрахунках коригування до них;
- сум податку, сплачених платниками при ввезенні товарів на митну територію України;
- сум поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ;
- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні в ЄРПН.

Система електронного адміністрування ПДВ не вносить кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених ПКУ. Норми ПКУ, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними.

Електронний рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ (далі – електронний рахунок) – рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право

зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі – розрахунок коригування) в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку.

Для кожного платника податку Казначейством відкрито один електронний рахунок.

Відкриття та обслуговування електронних рахунків Казначейством здійснюється на безоплатній основі. Інформація про рух коштів на електронних рахунках платникам податку надається ДФС України за відповідним запитом платника на безоплатній основі без обмеження кількості запитів та у часі.

Датою початку використання електронного рахунку є 01.02.2015 р. для суб'єктів господарювання, які зареєстровані платниками ПДВ до 01.02.2015 р., а для суб'єктів господарювання, які будуть зареєстровані як платники ПДВ у будь-який період після 01.02.2015 р. – дата їх реєстрації платниками податку.

З 1 липня 2015 р. на рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ платники податку зараховують також кошти у сумах, необхідних для збільшення розміру суми, що обчислюється відповідно до п. 200<sup>1</sup>.3 ПКУ та надає право для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних – податкових накладних і розрахунків коригування.

Поповнення електронного рахунку платника ПДВ за рахунок інших джерел, наприклад, з поточних рахунків інших осіб, не передбачено.

Кошти з електронного рахунку платника ПДВ перераховуються Казначейством в автоматичному режимі до бюджету та на рахунок, відкритий у банку та органі Казначейства сільськогосподарськими підприємствами – суб'єктами спеціального режиму оподаткування, визначений ст. 209 ПКУ, для акумулювання сум податку, що нараховуються на вартість поставлених ними сільськогосподарських товарів (послуг). Таке перерахування коштів здійснюється на підставі реєстрів платників ПДВ, який автоматично формується ДФС та надсилається Казначейству.

Починаючи з 1 січня 2015 р., всі податкові накладні і розрахунки коригування до них складаються платниками податку виключно в електронному вигляді.

До 1 лютого 2015 р. платникам податку на додану вартість була надана можливість реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних незалежно від суми податку на додану вартість, що містилися у податковій накладній і розрахунку коригування.

Але з 1 лютого 2015 р. обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягатимуть всі податкові накладні, сформовані за операціями, датованими починаючи з 1 лютого 2015 р., в тому числі податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів і послуг, які звільнені від оподаткування, а також податкові накладні, що не надаються покупцю, а також незалежно від суми ПДВ, вказаній в такій податковій накладній. Розрахунок коригування до таких податкових накладних також обов'язково реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних з 1 лютого 2015 р. до 1 липня 2015 р. здійснювалась без обмеження суми податку.

Отже, протягом дії тестового режиму системи електронного адміністрування

ПДВ були відсутні обмеження щодо реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкових накладних і розрахунків коригування. Тобто реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних протягом тестового режиму здійснювалася незалежно від наявності «вхідних» податкових накладних, сплати ПДВ під час розмитнення товарів, а також без поповнення рахунка в системі електронного адміністрування ПДВ.

У межах системи електронного адміністрування ПДВ з 01 лютого 2015 р. запроваджується наступний порядок реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунку коригування до податкової накладної.

З 1 липня 2015 р. платник податку має право зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування на суму податку.

Реєстрація податкових накладних і розрахунків коригування в ЄРПН здійснюється в межах суми, обчисленої за формулою, встановленою п. 200<sup>1</sup>.3 ПКУ, тобто для реєстрації податкових накладних в ЄРПН платник податку повинен мати достатню суму податкового кредиту, підтверджену зареєстрованими в ЄРПН «вхідними» податковими накладними, сплатою ПДВ при імпорті товарів та (за недостатності таких сум) коштами на його рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ.

Починаючи з 1 липня 2015 р. платники ПДВ мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму, яка обчислена за формулою, що наведена у таблиці 3.9.

**Таблиця 3.9**

**Повна формула для обчислення реєстраційного ліміту, на який платники ПДВ мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування**

№ з/п	Показник	Зміст	Розрахунок
1	$\Sigma$ Накл	Сума податку (реєстраційного ліміту), на яку платник ПДВ має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних	$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр (стр. 2)} + \Sigma \text{Митн (стр. 3)} + \Sigma \text{ПопРах (стр. 4)} - \Sigma \text{НаклВид (стр. 5)} - \Sigma \text{Відшк (стр. 6)} - \Sigma \text{Перевищ (стр. 7)}$ $+ \Sigma \text{Від'ємн Знач (стр. 8)} + \Sigma \text{овердрафт (стр. 9)} + \Sigma \text{Переплат (стр. 10)}$
2	$\Sigma$ НаклОтр	Загальна сума податку за отриманими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, що зареєстровані в Реєстрі	<p>Суми податкового кредиту з ПДВ за зареєстрованими в Єдиному реєстрі:</p> <p>1) податковими накладними і розрахунками коригування, що виписані та зареєстровані контрагентами-постачальниками за період з 01 липня 2015 р. на поточну дату;</p> <p>2) розрахунки коригування, що виписані і зареєстровані з 01 липня 2015 р. до податкових накладних, які були оформлені до 01 липня 2015 р.;</p> <p>3) податкові накладні та розрахунки коригування, що оформлені за період з 01 липня 2015 р. на поточну дату, отримувачем послуг від нерезидентів</p>

№ з/п	Показник	Зміст	Розрахунок
3	$\Sigma$ Митн	Загальна сума податку, сплаченого платником податку безпосередньо або через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України	Суми ПДВ: 1) сплачені при ввезенні товару на підставі митної декларації за період з 01 липня 2015 р. на поточну дату; 2) зазначені в аркушах коригування та додаткових митних деклараціях за період з 01 липня 2015 р. на поточну дату
4	$\Sigma$ ПопРах	Загальна сума поповнення електронного рахунка з поточного рахунка платника податку	Сума, що перерахована на електронний рахунок з поточного рахунку платника податку за період з 03 серпня 2015 р., в тому числі основного та додаткового електронного рахунку з поточного рахунку платників ПДВ, що застосовують спеціальний режим оподаткування
5	$\Sigma$ НаклВид	Загальна сума податку за виданими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстровані у Реєстрі	Суми податкових зобов'язань з ПДВ за зареєстрованими в Єдиному реєстрі: 1) податковими накладними і розрахунками коригування, що виписані та зареєстровані платником ПДВ за період з 01 липня 2015 р. на поточну дату; 2) розрахунками коригування, що виписані і зареєстровані з 01 липня 2015 р. до податкових накладних, які були оформлені до 01 липня 2015 р.; 3) податковими накладними та розрахунками коригування, що оформлені за період з 01 липня 2015 р. на поточну дату, отримувачем послуг від нерезидентів
6	$\Sigma$ Відшк	Загальна сума податку, заявлена платником податку до бюджетного відшкодування	Сума ПДВ, заявлена платником до бюджетного відшкодування (рядок 20.2 декларації), з урахування сум коригувань, проведених за результатами перевірок, починаючи із звітних періодів з 01 липня 2015 р.
7	$\Sigma$ Перевищ	Загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих у Реєстрі	Якщо платник податку своєчасно не зареєстрував в ЄРПН податкові накладні та відповідно реєстраційна сума не була зменшена на суму податку, зазначену в таких податкових накладних, то після подання звітності з ПДВ, в якій задекларовано податкові зобов'язання з ПДВ, визначені у податкових накладних, не зареєстрованих в ЄРПН, реєстраційна сума платника зменшується на суму ПДВ, зазначену у таких податкових накладних
8	$\Sigma$ Від'ємн Знач	Сума від'ємного значення, на яку збільшується показник $\Sigma$ Накл	Цей показник включає: 1) суму від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду – ряд. 24 декларації за червень 2015 р.; 2) суму непогашеного від'ємного значення попередніх звітних (податкових) періодів на кінець поточного звітного (податкового) періоду – ряд. 31 декларації за червень 2015 р. Враховується одноразово на 03 серпня 2015 р., для квартальних платників на 20 серпня 2015 р.

№ з/п	Показник	Зміст	Розрахунок
9	<i>Σовердрафт</i>	Сума середньомісячного розміру сум податку, задекларованих платником до сплати до бюджету та погашених за останні 12 звітних (податкових) місяців / 4 квартали	Автоматичний перерахунок з урахуванням показника середньомісячного розміру сум податку за останні 12 звітних (податкових) місяців задекларовані платником ПДВ до сплати до бюджету, у тому числі платником – сільськогосподарським підприємством, що обрав спеціальний режим оподаткування
10	<i>ΣПереплат</i>	Суми помилково та надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість станом на 01 липня 2015 року	Сума помилково та надмірно сплаченого ПДВ станом на 01 липня 2015 р. Відновлена після обнуління не пізніше 08 серпня 2015 р. Не враховують переоплати, які виникли у зв'язку з перерахуванням зайвих коштів на спеціальний рахунок платників, що застосовують спеціальний режим оподаткування

Треба зазначити, що показник «загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових деклараціях з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих у Реєстрі» розраховується автоматично після прийняття звітності від платника податку, та при обрахунку позитивного значення вказаного показника на таке значення зменшується реєстраційна сума такого платника.

Таким чином, **якщо платник податку своєчасно не зареєстрував в ЄРПН податкові накладні** та відповідно не зменшив реєстраційну суму на суму податку, зазначену в таких податкових накладних, то після подання звітності з ПДВ за відповідний звітний період, в якій задекларовано податкові зобов'язання з ПДВ, що визначені у податкових накладних, які не зареєстровані в ЄРПН, **реєстраційна сума платника зменшується на суму ПДВ, зазначену у податкових накладних, своєчасно не зареєстрованих в ЄРПН.**

Після реєстрації таких податкових накладних в Реєстрі автоматично відбувається перерахунок показника **ΣПеревищ.** за звітний період, в якому було складено таку податкову накладну, та розрахункової суми (**ΣНакл**) з урахуванням сум ПДВ, зазначених у таких податкових накладних.

Показник **ΣПеревищ.** формується наростаючим підсумком і **може мати лише позитивне значення.**

При від'ємному значенні показника вважається, що такий показник дорівнює нулю.

Перерахунок показника **ΣПеревищ.** здійснюється щоразу при:

- поданні декларації з ПДВ / уточнюючого розрахунку за вказані періоди на дату такого подання;
- реєстрації в ЄРПН податкової накладної та розрахунку коригування, складених за вказані періоди на дату такої реєстрації.

Перед початком реєстрації податкових накладних і розрахунків коригувань кожний платник податку повинен встановити суму реєстраційного ліміту, тобто суму ПДВ, на яку він може зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування. Для цього платник податку подає запит шляхом надсилання електронного повідомлення у системі електронного адміністрування до

податкового органу. Після отримання запиту платнику податку надсилається витяг щодо суми податку на додану вартість, на яку він має право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Якщо суми для реєстрації податкових накладних і розрахунків коригувань не вистачає, то платник має право на цю суму поповнити рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ із свого поточного рахунку.

Платникам податку з 01 липня 2015 р. автоматично збільшується розмір суми, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування в ЄРПН, на суму середньомісячного розміру суми податку, задекларованої платником до сплати до бюджету за останні 12 звітних (податкових) місяців / 4 квартали та погашеної. Розмір такої суми підлягає щоквартальному автоматичному перерахунку.

Суми помилково та надміру сплачених грошових зобов'язань з ПДВ станом на 1 липня 2015 р. автоматично збільшують суму податку, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні і розрахунки коригування в ЄРПН, після чого вважаються погашеними. Одночасно такі суми зменшують розмір податкових зобов'язань, що підлягають сплаті в бюджет, або збільшують розмір від'ємного значення об'єкта оподаткування за звітний період, в якому відбулося таке збільшення.

Відповідно до ст. 200<sup>1.6</sup> ПКУ за підсумками звітного податкового періоду, відповідно до задекларованих в податковій декларації результатів, платником проводиться розрахунок з бюджетом.

Якщо на дату подання податкової звітності з податку сума коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку перевищує суму, що підлягає перерахуванню до бюджету відповідно до поданої звітності, платник податку має право подати до контролюючого органу у складі такої податкової звітності заяву, відповідно до якої такі кошти підлягають перерахуванню:

- а) або до бюджету в рахунок сплати податкових зобов'язань з податку;
- б) або на поточний рахунок такого платника податку, реквізити якого платник зазначає в заяві, у сумі залишку коштів, що перевищує суму податкового боргу з податку та суму узгоджених податкових зобов'язань з податку.

Для перерахування до бюджету на поточний рахунок зайво зарахованих коштів, платник податку повинен заповнити до декларації додаток 4 «Заява про повернення суми бюджетного відшкодування та суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету (Д4)».

При цьому, ст. 200<sup>1.5</sup> ПКУ встановлено, що перерахування коштів на поточний рахунок платника може здійснюватися у разі відсутності перевищення суми податку, зазначеної у податкових накладних, складених у звітному періоді та зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних, над сумою податкових зобов'язань з податку за операціями з постачання товарів (послуг), задекларованих у податковій звітності з податку на додану вартість у такому звітному періоді.

Таким чином, у разі наявності у платника перевищення суми податку, зазначеної у податкових накладних, складених у звітному періоді та зареєстрованих у ЄРПН, над сумою податкових зобов'язань з податку за операціями з постачання товарів (послуг), задекларованих у податковій звітності з податку у такому звітному періоді, повернення зайво зарахованих коштів платнику

не відбувається, незалежно від суми таких зайво зарахованих коштів.

На суму податку, що відповідно до поданої заяви підлягає перерахуванню з електронного рахунку до бюджету або на поточний рахунок платника, на момент подання заяви зменшується значення суми податку, визначеної ст. 200<sup>1.3</sup> ПКУ, шляхом зменшення на таку суму показника загальної суми поповнення електронного рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ з поточного рахунку платника ( $\Sigma$ ПопРах).

Для відповідного перерахування зайво зарахованих коштів Державна фіскальна служба України надсилає Державній казначейській службі (далі – Казначейство) реєстр, в якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету на поточний рахунок та реквізити поточного рахунку платника (у випадку подання заяви платника на повернення коштів на такий рахунок).

На підставі такого реєстру Казначейство протягом п'яти робочих днів після граничного терміну, встановленого ПКУ для самостійної сплати платником сум податкових зобов'язань, здійснює перерахування зайво зарахованих коштів з електронного рахунку платника до бюджету на поточний рахунок платника податку.

Така сума коштів включається Державною фіскальною службою України до відповідного реєстру, який направляється Казначейству. Казначейство на підставі отриманого реєстру не пізніше п'ятого робочого дня, після закінчення граничного строку для сплати податкових зобов'язань з ПДВ, перераховує такі кошти до бюджету або на поточний рахунок платника (в залежності від напрямку, вказаному платником у заяві).

### **3.5. ПОРЯДОК ОФОРМЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ, ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ЇХ РЕЄСТРАЦІЇ**

Податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку, в електронній формі. Починаючи з 01 квітня 2016 р. затверджена нова форма і порядок заповнення податкової накладної відповідно до вимог наказу Міністерства фінансів України № 1307 від 31 грудня 2015 р.

Порядковий номер податкових накладних складається із 2-х частин:

➤ у першій (до знака дробу) проставляють порядковий номер. У п. 6 Порядку № 1307 прописано одне нове застереження: порядковий номер податкової накладної не може починатися із «0»;

➤ у другій (після знака дробу) – код виду діяльності, що передбачає спеціальний режим оподаткування. Тут указують код 2 платники, що включені до Реєстру отримувачів бюджетних дотацій, за операціями з постачання власно вироблених товарів за результатами видів діяльності згідно Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України»; код 5 – що передбачає складання податкової накладної оператором інвестору за багатосторонньою угодою про розподіл продукції.

Із заголовної частини форми податкової накладної зазначається повне найменування платників податку «Постачальник (продавець)» і «Отримувач (покупець)» та їх індивідуальні податкові номери.

Із заголовної частини форми податкової накладної зазначається повне

найменування платників податку «Постачальник (продавець)» і «Отримувач (покупець)» та їх індивідуальні податкові номери.

Таблична частина податкової накладної розподілена на два розділи:

➤ розділ А – узагальнюючі дані за операціями, на які складено податкову накладну. Він складається з 10-ти підсумкових рядків, у яких визначають: загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням ПДВ, загальні суми ПДВ й обсягів постачання в розрізі ставок податку й типів операцій, а також дані щодо зворотної (заставної) тари, а саме:

1) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку на додану вартість;

2) загальна сума податку на додану вартість, у тому числі:

3) загальна сума податку на додану вартість за основною ставкою;

4) загальна сума податку на додану вартість за ставкою 7 %;

5) усього обсяги постачання за основною ставкою (код ставки 20);

6) усього обсяги постачання за ставкою 7 % (код ставки 7);

7) усього обсяги постачання при експорті товарів за ставкою 0 % (код ставки 901);

8) усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0 % (код ставки 902);

9) усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903);

10) дані щодо зворотної (заставної) тари;

➤ розділ Б – дані в розрізі номенклатури постачання товарів (послуг), а саме:

1) графа 2 – номенклатура товарів (послуг) постачальника. Кількість найменувань поставлених товарів (послуг) у одній податковій накладній не може перевищувати 9999 позицій;

2) графа 3 – код товару згідно УКТ ЗЕД;

3) графи 4 та 5 – одиниця виміру товарів (послуг) заповнюються відповідно до Класифікатора системи позначень одиниць вимірювання. У зведених податкових накладних вказується «грн.»;

4) графа 6 – кількість (об'єм, обсяг) постачання товарів (послуг);

5) графа 7 – ціна постачання одиниці товару (послуг) без податку на додану вартість у гривнях з копійками;

6) графа 8 – коди ставок (20 – у разі здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню за основною ставкою; 7 – у разі здійснення операцій з постачання товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню за ставкою 7 відсотків; 901 – у разі здійснення операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою; 902 – у разі здійснення операцій з постачання на митній території України товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою; 903 – у разі здійснення операцій з постачання товарів (послуг), які звільненні від оподаткування);

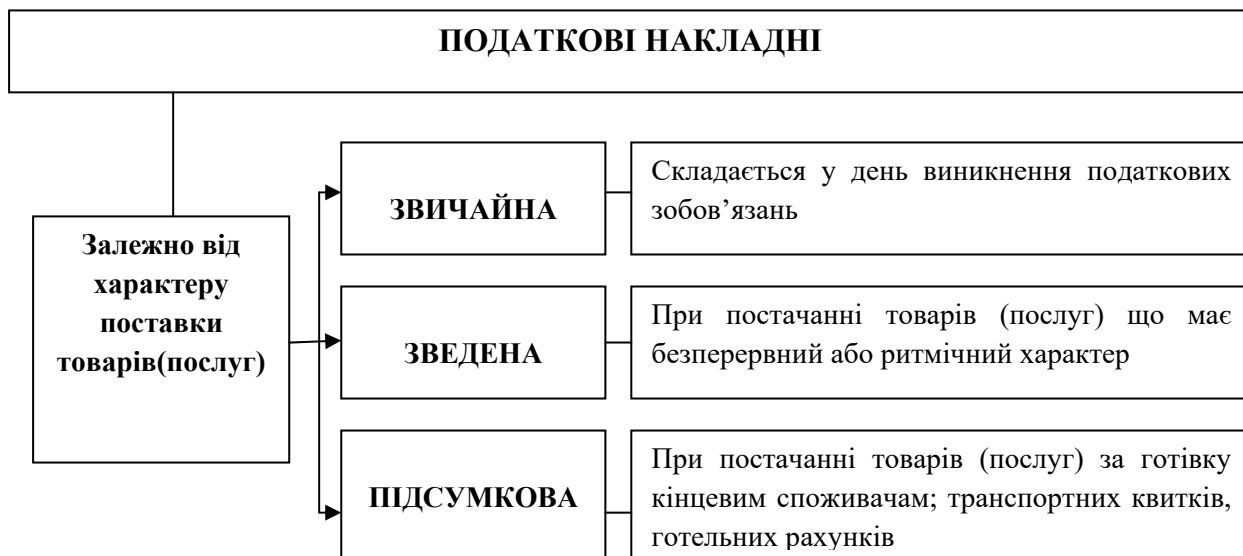
7) графа 9 – код пільги, зазначаються згідно з Довідниками податкових пільг. У разі відсутності коду пільги у довідниках, проставляється умовний код «9999999999».

8) графа 10 – обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ.



Усі податкові накладні скріплюються електронними цифровими підписами посадових осіб платника податку та електронним цифровим підписом, що є аналогом печатки постачальника (продавця).

Види податкових накладних схематично представлено на рис. 3.4.



**Рис. 3.4. Види податкових накладних**

Звичайна податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата. Для операцій, що оподатковуються або звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні, тобто при одночасному постачанні одному отримувачу (покупцю) як оподатковуваних товарів (послуг), так і таких, що звільнені від оподаткування, постачальник (продавець) складає окремі податкові накладні. У разі одночасного постачання товарів (послуг), до яких застосовується нульова ставка, основна ставка і ставка 7 відсотків, складається одна податкова накладна.

У разі здійснення операцій, що мають безперервний і ритмічний характер, платник податку складає особливі податкові накладні (зведені та підсумкові). Ритмічним характером постачання товарів (послуг) вважається постачання товарів (послуг) одному покупцю два та більше разів на місяць. Правила оформлення особливих податкових накладних наведено у таблиці 3.10.

**Таблиця 3.10**

**Правила оформлення особливих податкових накладних**

Вид податкових накладних	Випадки оформлення	Тип причини виписки податкових накладних	Термін оформлення податкових накладних	Особливості оформлення податкових накладних
Зведена	Безперервні або ритмічні поставки товарів (послуг) платникам податку	-	Не пізніше останнього дня місяця	Оформлюються податкові накладні на кожного покупця на весь обсяг поставки товарів (послуг) такому покупцю за місяць, крім незакритих передплат. У графі 2 «номенклатура товарів

Вид податкових накладних	Випадки оформлення	Тип причини виписки податкових накладних	Термін оформлення податкових накладних	Особливості оформлення податкових накладних
				(послуг) постачальника (продавця)» зазначається вся номенклатура поставлених протягом місяця товарів (послуг)
	Безперервні або ритмічні поставки товарів (послуг) не платникам податку	02		Оформлюється одна податкова накладна на весь обсяг постачання товарів (послуг) за місяць, крім незакритих передплат. У графі 2 «номенклатура товарів (послуг) постачальника (продавця)» зазначається вся номенклатура поставлених протягом місяця товарів (послуг)
	Придбані товари (послуги), необоротні активи призначенні для використання або починають використовуватися в операціях: 1) що не є об'єктом оподаткування ПДВ; 2) звільненні від оподаткування ПДВ; 3) при передачі в межах балансу для невиробничого використання; 4) використання не в господарської діяльності	08		У графі 2 «номенклатура товарів (послуг) постачальника (продавця)» зазначаються дати складання та порядкові номери податкових накладних, що включені при придбанні цих товарів (послуг), необоротних активів до складу податкового кредиту, і за якими донараховуються податкові зобов'язання
		09		
		04		
		13		
Підсумкова	Постачання товарів (послуг) за готівку кінцевому споживачу (не платнику ПДВ)	11	Наприкінці дня	Податкова накладна складається за щоденними підсумковими операціями, за винятком тих із них, на які оформлено окремі податкові накладні. У графі 2 «номенклатура товарів (послуг) постачальника (продавця)» зазначається вся номенклатура поставлених протягом місяця товарів (послуг)
	Виписка транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків за послуги зв'язку, інші послуги за показниками приладів			
	Надання касових чеків з визначенням фіскального та податкового номеру постачальника			

Всі податкові накладні можна умовно розділити залежно від порядку видання на ті, що надаються покупцю й ті, які не підлягають наданню покупцю. Податкові накладні що не підлягають наданню покупцю, мають особливий порядок заповнення, який наведено у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

**Заповнення податкових накладних, які не підлягають наданню покупцю за типами причин**

Податкова накладна складається	Тип причин виписки податкових накладних	Особливості заповнення «Отримувач (покупець)»	
		Індивідуальний податковий номер	Найменування отримувача (покупця)
На суму збільшення компенсації вартості поставлених товарів (послуг)	01	1000000000000	«НЕПЛАТНИК»
На постачання неплатнику податку	02		
На постачання товарів (послуг) у рахунок оплати праці фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах із платником податку	03	4000000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладу
На постачання у межах балансу невиробничого використання залежно від виду податкових накладних: звичайна; зведена	04	4000000000000 6000000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладу
У зв'язку з ліквідацією основних засобів за самостійним рішенням платника податку	05	4000000000000	
У зв'язку з переведенням виробничих основних засобів до складу невиробничих	05	4000000000000	
На операції з вивезення товарів за межі митної території України (експорт)	07	3000000000000	Найменування покупця – нерезидента та через кому – країну, в якій зареєстрований нерезидент
На постачання для операцій, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість залежно від виду податкових накладних: звичайна; зведена	08	4000000000000 6000000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладу
На постачання для операцій, які звільненні від оподаткування податком на додану вартість залежно від виду податкових накладних: звичайна; зведена	09	4000000000000 6000000000000	
Для нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість при анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість за товарами (послугами), необоротними активами, суми податку за якими були включені до складу податкового кредиту та не були використані в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності	10	4000000000000	

Податкова накладна складається	Тип причини виписки податкових накладних	Особливості заповнення «Отримувач (покупець)»	
		Індивідуальний податковий номер	Найменування отримувача (покупця)
За щоденними підсумками операцій	11	1000000000000	«НЕПЛАТНИК»
На постачання неплатникам: - на постачання та ввезення на митну територію товарів (послуг) для власних потреб дипломатичних представництв, що звільненні від оподаткування; - на операції з постачання у пільговому режимі та які придбаваються за кошти міжнародної технічної допомоги за програмою з підготовки до зняття енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття»; - на постачання та ввезення на митну територію товарів (послуг), які оплачуються за рахунок грантів Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, що звільнені від оподаткування	12	2000000000000	Найменування юридичної особи (дипломатичної місії) або прізвище, ім'я, по-батькові (з числа дипломатичного персоналу та членів їх сімей)
У зв'язку з використанням виробничих або невиробничих засобів, інших товарів (послуг) не в господарській діяльності залежно від виду податкових накладних: звичайна; зведена	13	4000000000000 6000000000000	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладу
На отриманні послуги від нерезидента ( <i>при складанні такої податкової накладної постачальник (продавець) зазначається найменування постачальника – нерезидента та через кому – країну, в якій зареєстрований нерезидент, індивідуальний податковий номер постачальника – нерезидента умовний «5000000000000»</i> )	14	Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця) послуг від нерезидента, тобто власні дані	Повне найменування отримувача (покупця) послуг від нерезидента, тобто власні дані
на суму перевищення ціни придбання товарів (послуг) над фактичною ціною їх постачання	15	Власний індивідуальний податковий номер платника податку, який складає податкову накладу	Власне найменування платника податку, який складає податкову накладу
на суму перевищення балансової (залишкової) вартості необоротних активів над ціною їх постачання	16		
на суму перевищення звичайної ціни самостійно	17		

Термін реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування в ЄРПН становить 15 календарних днів з дати складання податкової накладної і розрахунку коригування.

Податкові накладні, складені за операціями, здійсненими після 01 лютого 2015 р., можуть бути зареєстровані в ЄРПН після закінчення 15-денного терміну реєстрації із одночасним застосуванням штрафів, визначених п. 120<sup>1</sup>.1 ПКУ, але не пізніше 180 днів з дати їх складання. Штрафи за порушення платниками податку

термінів реєстрації податкових накладних в ЄРПН застосовуватимуться у таких розмірах:

- 10 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в таких податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації до 15 календарних днів;
- 20 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;
- 30 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;
- 40 відсотків від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних і розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації на 61 і більше календарних днів.

Штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних і розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних застосовуються у разі, якщо такі податкові накладні і розрахунки коригування до них підлягають наданню покупцям – платникам податку на додану вартість.

**Покупці – платники податку мають можливість отримувати з Єдиного реєстру податкових накладних електронні копії податкових накладних і розрахунків коригування, які зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних їх контрагентами – постачальниками.**

З метою отримання податкової накладної і розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної і розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та податкову накладну і розрахунок коригування в електронному вигляді.

Податкова накладна, складена в електронному вигляді, яка отримана з Єдиного реєстру податкових накладних покупцем, вважається такою, що отримана від постачальника і є підставою для формування податкового кредиту. У разі якщо покупець не включив зареєстровану податкову накладну постачальника до складу податкового кредиту у відповідному звітному періоді, то право на її включення до складу податкового кредиту зберігається протягом 365 календарних днів з дати складання такої податкової накладної.

Якщо покупець отримав податкову накладну постачальника з порушенням терміну реєстрації, то до складу податкового кредиту суми податку на додану вартість включаються у звітному періоді, в якому зареєстрована ця податкова накладна або розрахунок коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, але не пізніше:

- ніж через 365 календарних днів з дати складання податкових накладних або розрахунків коригування до таких податкових накладних;
- ніж через 60 календарних днів з дати списання коштів з банківського рахунку (для платників податку, що застосовують касовий метод).

Без отримання податкових накладних до складу податкового кредиту можуть бути віднесені суми податкового кредиту на підставі:

- 1) транспортних квитків, готельних рахунків або рахунків за послуги зв'язку, інші послуги за показниками приладів обліку, у яких зазначена сума

податку і податковий номер продавця, форма яких встановлена міжнародними стандартами;

2) касових чеків, які містять суму отриманих товарів (послуг), суму нарахованого податку (з визначенням фіскального номеру та податкового номеру постачальника), яка не перевищує 200 грн. за день (без урахування податку);

3) бухгалтерських довідок на суму податку у вартості товарів (послуг), необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 р., що не були включені до складу податкового кредиту, та з яких до 01 липня 2015 р. були визначені податкові зобов'язання, у разі, якщо товари (послуги), необоротні активи після 01 липня 2015 р. починають використовуватися повністю або частково в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів;

4) податкових накладних, що виписуються отримувачами (покупцями) послуг від нерезидентів, що зареєстровані в єдиному реєстрі податкових накладних.

Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (за формою додатка 2 до податкової накладної) складається у випадках:

- виправлення помилок, допущених при складанні податкових накладних, не пов'язаних зі зміною суми компенсації вартості товарів (послуг);
- перерахунку при поверненні товарів (послуг);
- перерахунку при поверненні передоплати за товари (послуги);
- будь-якої зміни суми компенсації вартості товарів (послуг), включаючи наступний за постачанням перегляд цін.

Розрахунок коригування складається на дату проведення перерахунку. У випадках з поверненням розрахунок коригування складається на дату повернення товарів або повернення передоплати. Коли змінюють вартість відвантаженого, але не оплаченого товару (послуг) або номенклатуру передоплаченого товару, то підставою для коригування є підписання додаткової угоди до договору, що підтверджує умови постачання, що змінилися. У таких випадках розрахунок коригування заповнюють на дату підписання відповідної додаткової угоди.

При зміні призначення використання товарів (послуг), необоротних активів (з неоподатковуваних в оподатковуванні операції) розрахунок коригування складається на дату початку їх фактичного використання в оподатковуваних операціях.

Для виправлення помилок, допущених в обов'язкових реквізитах податкових накладних (причому як тих, що не змінюють сумове значення податкової накладної, так і тих, що змінюють сумові показники податкової накладної), розрахунок коригування складається на дату виявлення помилки.

Розрахунки коригування реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних постачальником в у випадках, коли:

- сума компенсації збільшується продавцю;
- сума компенсації продавцю не змінюється;
- незалежно від змін сум компенсації до податкових накладних, які не підлягають наданню покупцю.

Розрахунки коригування реєструються в Єдиному реєстрі податкових накладних покупцем у випадках, коли:

- сума компенсації продавцю зменшується;

➤ податкові накладні виписані не на того покупця у разі помилки індивідуального податкового номеру.

У даному випадку постачальник (продавець) надсилає складений розрахунок коригування отримувачу (покупцю), який реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних.

У заголовній частині розрахунку коригування зазначається дата його складання, а потім порядковий номер (через дріб міститиме спеціальний режим – код (2 або 3) або код оператора інвестора (5), якщо розрахунок коригування складається до податкових накладних з такими додатковими кодами).

У розрахунку коригування графі 2 «Причина коригування» обов'язково зазначається причина коригування, а саме: «повернення товару», «зміна номенклатури», «повернення попередньої сплати», «зміна ціни», «зміна коду товару за УКТ ЗЕД», «виправлення помилки», «зменшення податкових зобов'язань, нарахованих згідно з п. 198.5 ПКУ у зв'язку з використанням товарів (послуг) в оподаткованих операціях», «коригування за підсумками року податкових зобов'язань, нарахованих згідно з п. 199.1 ПКУ».

Графа 3 «Номенклатура товарів (послуг), вартість чи кількість яких коригується». Наводимо номенклатуру тільки тих товарів/послуг, вартість чи кількість яких коригується. Зверніть увагу: ця графа безпосередньо перегукується з графою 1. Тож стежте, щоб зазначений вами коригований товар у графі 1 мав «свій» номер рядка, що коригується, який відповідає номеру, зазначеному у ПН.

При зміні номенклатури, коли сума постачання не змінюється, в розрахунок коригування потрібно спершу вписати стару (що видаляється) номенклатуру, а потім вписати новий склад номенклатури.

### ***3.6. ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ***

Починаючи з першого звітного періоду 2015 р. (січень / I квартал), податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу всіма платниками податку виключно в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Таким чином, для забезпечення накладання електронного цифрового підпису платникам ПДВ необхідно буде мати посилені сертифікати відкритих ключів, які можна отримати в Акредитованому центрі сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДФС (безоплатно) або в будь-якому з його відокремлених пунктів реєстрації користувачів, або в інших АЦСК.

Податкова декларація з податку на додану вартість подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнюється календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Якщо звітний період дорівнює календарному кварталу, податкова декларація з податку на додану вартість протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Платники податку на додану вартість, які сплачують єдиний податок можуть вибрати квартальний податковий період. Для цього необхідно подати до контролюючого органу разом з декларацією за наслідками останнього податкового періоду календарного року заяву про вибір квартального податкового періоду. Квартальний податковий період починає застосовуватися з першого податкового

періоду наступного календарного року. Якщо платник податку на додану вартість, платник єдиного податку, переходить на загальну систему оподаткування, такий платник зобов'язаний самостійно перейти на місячний податковий період.

За даними податкової декларації з податку на додану вартість податкові зобов'язання з податку на додану вартість підлягають сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

До податкової звітності з податку на додану вартість належать:

- Податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;
- Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Для всіх платників податку на додану вартість встановлена одна форма податкової декларації з податку на додану вартість незалежно від застосування спеціальних режимів оподаткування. Платники податку на додану вартість при подачі податкової декларації з податку на додану вартість проставляють позначку:

- 0110 – загальна;
- 0121 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського господарства;
- 0122 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері лісового господарства;
- 0123 – спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері рибальства;
- 0130 – сільськогосподарське підприємство, яке не обрало спеціальний режим оподаткування.

Податкова декларація з податку на додану вартість подається одним із таких способів:

- в електронній формі – не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає граничний строк подання податкової декларації;
- надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення – не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації.

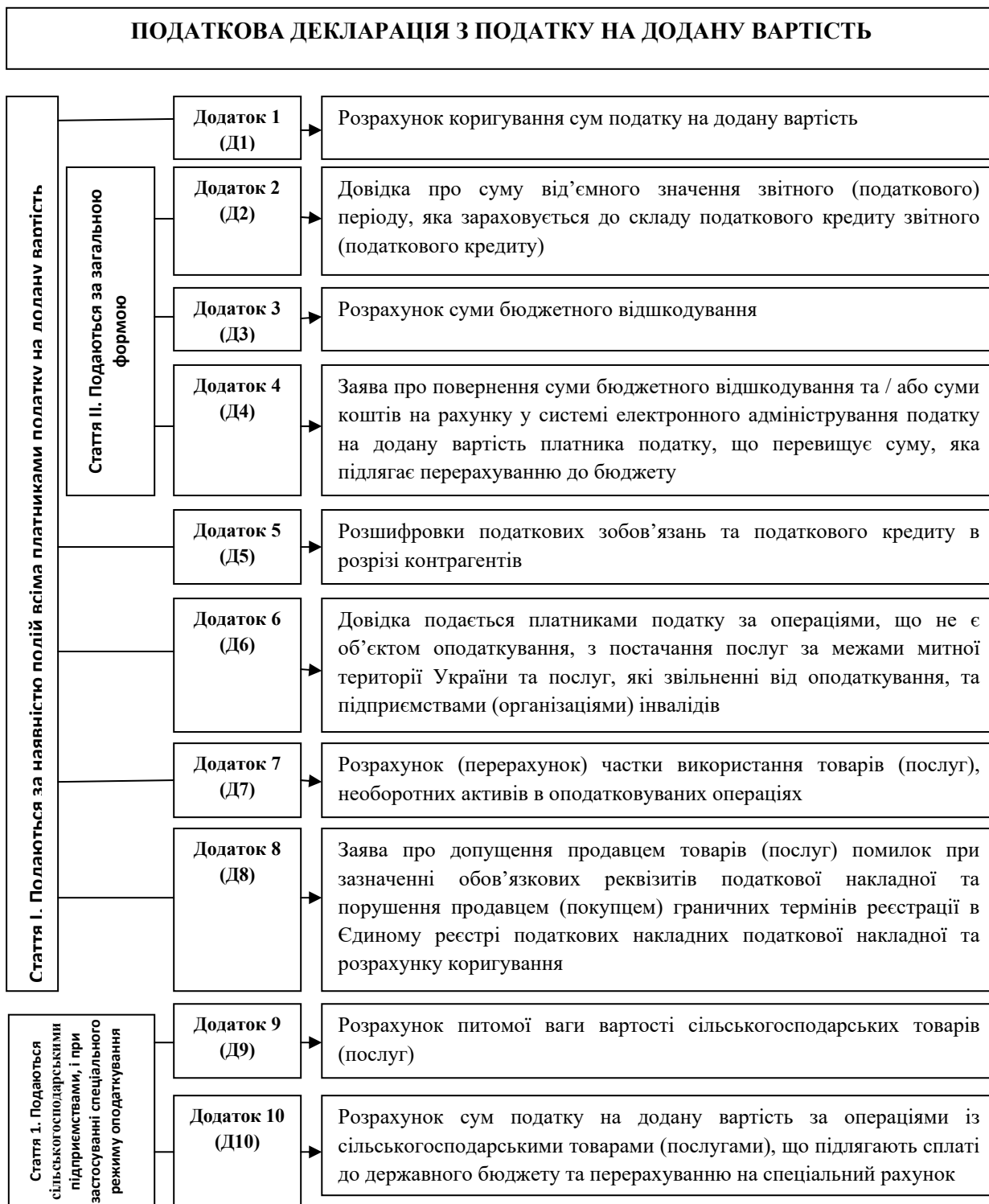
Усі показники податкової звітності проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами.

Структуру податкової звітності з податку на додану вартість схематично наведено на рис. 3.5.

Після подання декларації за звітний (податковий) період платник податку має право до закінчення граничного терміну подання декларації за такий самий період подати нову декларацію з виправленими показниками.

Перерахування коштів до бюджету з рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ здійснюється відповідно до реєстру, який автоматично формується Державною фіскальною службою на підставі поданих платниками податкових декларацій з ПДВ, та не пізніше ніж за три робочі дні до закінчення граничного строку для самостійної сплати податкових зобов'язань надсилається Казначейству.





**Рис. 3.5. Структура податкової звітності з податку на додану вартість**

Перерахування суми податку до бюджету та на спеціальні рахунки платників податку з їх електронних рахунків здійснюється Казначейством не пізніше останнього дня строку для самостійної сплати податкових зобов'язань, в межах залишку таких коштів на електронних рахунках.

Для сплати податку на додану вартість до бюджету з рахунку в системі

електронного адміністрування ПДВ необхідно перерахувати з поточного рахунку платника на його рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ, відкритий йому в Казначействі, суму коштів, що дорівнює сумі податкових зобов'язань, задекларованих ним до сплати в бюджет за відповідний звітний (податковий) період. Таке перерахування на електронний рахунок платнику слід здійснювати не пізніше граничного строку для самостійної сплати податкових зобов'язань.

Порядок заповнення податкової декларації з податку на додану вартість наведено у таблиці 3.12.

**Таблиця 3.12**

**Порядок заповнення податкової декларації з податку на додану вартість**

<b>Код рядка</b>	<b>Значення рядка</b>	<b>Наявність додатка</b>
	<b>Податкові зобов'язання:</b>	
1.1	Дані операцій на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою	Додаток 5, Додаток 10 (для сільськогосподарських підприємств)
1.2	Дані операцій на митній території України, що оподатковуються за ставкою 7 %	Додаток 5
2	Обсяги операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що оподатковуються за нульовою ставкою	
3	Дані операції з поставки товарів для заправки морських суден у нейтральних водах та за межами територіальних вод України, повітряних суден при виконанні міжнародних рейсів, космічних кораблів, військового транспорту Збройних сил України за кордоном України, магазинами безмитної торгівлі; з постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів та вантажів залізничним, автомобільним, морським та авіаційним транспортом; з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси, роботи з рухомим майном за межами території України; з постачання товарів (послуг) в рамках міжнародної технічної допомоги; підприємства та організації громадських організацій інвалідів	
4.1 і 4.2	Донарахування податкових зобов'язань за операціями, що оподатковуються за основною ставкою і ставкою 7 % за товарами (послугами), необоротними активами, які використовуються в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, передача до невиробничого призначення, що не є господарською діяльністю, а також розрахунок частки використання у неоподатковуваних операціях	Додаток 5, Додаток 7
5	Дані операції, що не є об'єктом оподаткування, постачання послуг за межами митної території України, що звільнені від оподаткування	Додаток 6
6	Дані обсягів послуг, отриманих від нерезидента на митній території України	
7	Дані коригування податкових зобов'язань	Додаток 1, Додаток 7 (при перерахунку за підсумками календарного року)
8	Вказують суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у	

Код рядка	Значення рядка	Наявність додатка
	зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених на митну територію України із застосуванням звільнення від сплати податку на додану вартість у пільговому режимі	
	<b>Податковий кредит:</b>	
10.1	Дані придбання товарів (послуг), необоротних активів за основною ставкою	Додаток 5, Додаток 10 (для сільськогосподарських підприємств)
10.2	Дані придбання товарів (послуг), необоротних активів за ставкою 7 %	Додаток 5
10.3	Дані придбання товарів (послуг), необоротних активів за нульовою ставкою, або без податку на додану вартість	
11	Дані ввезених на митну територію України товарів (послуг), необоротних активів отриманих від нерезидента на митній території України	
12	Коригування податкового кредиту	Додаток 1
16	Дані від'ємного значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду	

Якщо платник у строки, встановлені Кодексом для самостійної сплати платником податкових зобов'язань, не забезпечив наявність на його електронному рахунку коштів для сплати узгоджених податкових зобов'язань/перерахування на спеціальний рахунок, виконання реєстрів, надісланих Державною фіскальною службою, здійснюється Казначейством в межах залишку коштів на рахунку в системі електронного адміністрування податку. Невиконаний (не сплачений) за таким реєстром залишок узгоджених податкових зобов'язань платника обліковується Казначейством до повного виконання шляхом перерахування до бюджету/спеціального рахунку коштів, що перераховуються платником з власного поточного рахунку на його електронний рахунок.

Розрахунки з бюджетом після 01 лютого 2015 р. у зв'язку з поданням уточнюючих розрахунків, сплати податкових зобов'язань, визначених контролюючим органом, та сплати штрафних санкцій і пені здійснюються платником податку до бюджету не з електронного рахунку, а з власного поточного рахунку.

Тобто з електронного рахунку погашаються суми податкових зобов'язань, задекларованих платником податку в податкових деклараціях з ПДВ за звітні (податкові) періоди з 01 лютого 2015 р., а суми податкових зобов'язань з ПДВ, які платник визначив в уточнюючих розрахунках до податкових декларацій з ПДВ, суми ПДВ, донараховані платнику контролюючим органом за результатами перевірок, суми штрафів та пені сплачуються не з електронного рахунку платника, а з його поточного рахунку.

Платникам податку, які застосовують спеціальний режим оподаткування, визначений ст. 209 ПКУ, у системі електронного адміністрування податку відкривається єдиний електронний рахунок для обліку сум податку як в межах діяльності, визначеної статтею 209 Кодексу, так і у межах іншої діяльності.

У випадку, якщо платником податку, який застосовує спеціальний режим, за

результатами звітнього періоду задекларовано суми податку, які підлягають сплаті як до бюджету, так і на його спеціальний рахунок, кошти з його електронного рахунку, у першу чергу, перераховуються до бюджету, а у разі повного розрахунку з бюджетом – на спеціальний рахунок такого платника (п. 22 Порядку № 569).

Таке перерахування здійснюється на підставі реєстру, який автоматично формується ДФС України на підставі поданих платниками податкових декларацій з ПДВ та надсилається Казначейству. Перерахування суми податку до бюджету та/або на спеціальні рахунки платників податку з їх електронних рахунків здійснюється Казначейством в межах залишку таких коштів на електронних рахунках (п. 21 Порядку №569).

Зазначене правило стосується також і платників податку – сільськогосподарських підприємств усіх форм власності, які відповідають критеріям, визначеним ст. 209 ПКУ, але не зареєструвалися як суб'єкти спеціального режиму оподаткування.

Для забезпечення, в умовах дії системи електронного адміністрування ПДВ, спрямування сум ПДВ на підтримку власного виробництва суб'єкти спецрежиму – платники ПДВ повинні надати контролюючому органу за місцем своєї реєстрації платником ПДВ інформацію про реквізити поточного рахунку, на який має бути перерахована відповідна сума з електронного рахунку такого платника, та актуалізувати такі дані у разі зміни реквізитів поточного рахунку.

### ***КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:***

1. Охарактеризуйте генезис розвитку податку на додану вартість в Україні.
2. Назвіть платників податку на додану вартість?
3. Як визначається об'єкт оподаткування податку на додану вартість?
4. Що є базою оподаткування податком на додану вартість?
5. Який порядок нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість?
6. Який порядок формування податкового кредиту з податку на додану вартість?.
7. Який порядок оформлення податкових накладних з податку на додану вартість?
8. Охарактеризуйте сутність електронного адміністрування податку на додану вартість.
9. Назвіть основні вимоги щодо реєстрації платників податку на додану вартість?
10. Які операції не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість?
11. Які операції є об'єктом оподаткування податком на додану вартість за основною ставкою?
12. Поясніть порядок визначення місця постачання товарів та послуг з метою оподаткування податком на додану вартість.
13. Які операції є об'єктом оподаткування податком на додану вартість за нульовою ставкою?
14. Розкрийте особливості оподаткування податком на додану вартість окремих видів операцій.
15. Які операції звільненні від оподаткування податком на додану вартість?
16. В чому полягає сутність пропорційного віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту?

17. Як оподатковуються операції податком на додану вартість під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму?

18. Назвіть основні вимоги щодо анулювання реєстрації платників податку на додану вартість.

19. В чому полягають особливості оподаткування податком на додану вартість туроператорської та турагентської діяльності?

20. Охарактеризуйте порядок реєстрації податкових накладних у Єдиному державному реєстрі податкових накладних.

21. Охарактеризуйте особливості визначення бази оподаткування податком на додану вартість для товарів, які ввозяться на митну територію України.

22. Назвіть строки та порядок сплати податку на додану вартість.

23. Охарактеризуйте особливості визначення бази оподаткування податком на додану вартість для послуг, які поставляються нерезидентами на митній території України.

24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість.

25. Охарактеризуйте порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

**1). Зобов'язання зареєструватися платником податку на додану вартість, крім осіб, які є платниками єдиного податку першої – третьої групи, виникають у разі, якщо:**

а) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 1000000 грн. (без податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

б) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 1000000 грн. (з урахуванням податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

с) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 3000000 грн. (без податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

д) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 3000000 грн. (з урахуванням податку на додану вартість) протягом останніх 12 календарних місяців;

е) загальна сума операцій з постачання товарів (послуг) сукупно перевищує 1000000 грн. (без податку на додану вартість) протягом останніх 6 календарних місяців.

**2). У разі обов'язкової реєстрації особи платником податку на додану вартість, реєстраційна заява подається до контролюючого органу:**

а) не пізніше 15 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

б) не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

с) не пізніше 15 числа календарного місяця, що передує місяцю, в якому вперше буде досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

д) не пізніше 10 числа календарного місяця, що передує місяцю, в якому вперше

буде досягнуто обсягу оподатковуваних операцій;

е) не пізніше 20 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій.

**3). У разі добровільної реєстрації особи як платника податку на додану вартість, реєстраційна заява подається до контролюючого органу:**

- а) не пізніше 20 календарних днів до початку податкового періоду;
- б) не пізніше 10 календарних днів до початку податкового періоду;
- с) не пізніше 30 календарних днів до початку податкового періоду;
- д) протягом 20 календарних днів з початку податкового періоду;
- е) протягом 10 календарних днів з початку податкового періоду.

**4). Не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операції платника податку на додану вартість з:**

- а) продажу товарів;
- б) дарування товарів;
- с) передачі матеріальних цінностей на підставі договору про фінансовий лізинг;
- д) передачі товарів на підставі договору зберігання;
- е) постачання товарів за рішенням суду.

**5). У випадку, коли платник податку здійснює 10 числа звітного (податкового) місяця поставку товарів покупцю на суму 24000,00 грн. і оплату отримує від покупця 15 числа звітного (податкового) місяця у розмірі 12000 грн., нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість проводиться з суми:**

- а) 24000,00 грн. – 10 числа звітного (податкового) місяця;
- б) 12000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця;
- с) 12000,00 грн. – 10 числа звітного (податкового) місяця і 12000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця;
- д) 24000,00 грн. – 10 числа звітного (податкового) місяця і 12000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця;
- е) 24000,00 грн. – 15 числа звітного (податкового) місяця.

**6). Внесення даних до реєстру платників податку на додану вартість контролюючий орган проводить:**

- а) протягом 3 робочих днів після надходження реєстраційної заяви;
- б) протягом 5 робочих днів після надходження реєстраційної заяви;
- с) протягом 10 календарних днів після надходження реєстраційної заяви;
- д) протягом 3 календарних днів після надходження реєстраційної заяви;
- е) протягом 5 календарних днів після надходження реєстраційної заяви.

**7). У разі зміни платником податку місцезнаходження, заява про внесення змін до контролюючого органу подається:**

- а) протягом 3 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку;
- б) протягом 10 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку;
- с) протягом 15 робочих днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку;
- д) протягом 10 календарних днів, що настають за днем, коли змінилися дані

про платника податку;

е) протягом 15 календарних днів, що настають за днем, коли змінилися дані про платника податку.

**8). При анулюванні реєстрації платника податку на додану вартість контролюючий орган зобов'язаний:**

- а) письмово повідомити платника податку протягом 10 робочих днів;
- б) письмово повідомити платника податку протягом 5 робочих днів;
- в) письмово повідомити платника податку протягом 3 робочих днів;
- г) письмово повідомити платника податку протягом 1 робочого дня;
- е) письмово не повідомляє.

**9). Місцем постачання рекламних послуг є:**

- а) місце фактичного надання рекламних послуг;
- б) місце фактичної реєстрації виконавця рекламних послуг;
- в) місце реєстрації отримувача рекламних послуг;
- г) місце підписання договору про надання рекламних послуг;
- е) місце підписання акту приймання-передачі виконаних робіт.

**10). Платник податку на додану вартість від покупця отримує оплату на банківський рахунок 05 числа звітного (податкового) місяця у розмірі 12000,00 грн. та постачає товар 10 числа звітного (податкового) місяця на загальну суму 6000,00 грн., де у тому числі податок на додану вартість. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:**

- а) 05 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- б) 10 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- в) 05 числа у розмірі 2000,00 грн. і 10 числа – 1000,00 грн.;
- г) 10 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- е) датою останнього числа звітного (податкового) місяця у розмірі 2000,00 грн.

**11). Платник податку на додану вартість постачає покупцю товар 05 числа звітного (податкового) місяця у розмірі 6000,00 грн., отримує оплату на банківський рахунок від покупця 10 числа звітного (податкового) місяця на загальну суму 12000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:**

- а) 05 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- б) 10 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- в) 05 числа у розмірі 1000,00 грн. і 10 числа – 2000,00 грн.;
- г) 05 числа у розмірі 1000,00 грн. і 10 числа у розмірі – 1000,00 грн.;
- е) датою останнього числа звітного (податкового) місяця у розмірі 1000,00 грн.

**12). У платника податку на додану вартість за покупцем на початок звітного (податкового) місяця рахується кредиторська заборгованість (отримана раніше передоплата) у розмірі 12000,00 грн., 05 числа звітного (податкового) місяця постачає товар у розмірі 24000,00 грн., 20 числа звітного (податкового) місяця отримує оплату на банківський рахунок від покупця на суму 6000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:**

- а) 05 числа у розмірі 4000,00 грн.;
- б) 20 числа у розмірі 1000,00 грн.;

- с) 05 числа у розмірі 4000,00 грн. і 20 числа – 1000,00 грн.;
- д) 05 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- е) 05 числа у розмірі 2000,00 грн. і 20 числа – 1000,00 грн.

**13). Платник податку на додану вартість бюджетної організації 05 числа звітного (податкового) місяця постачає товар у розмірі 12000,00 грн., 20 числа звітного (податкового) місяця отримує оплату бюджетними коштами на банківський рахунок у розмірі 6000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість:**

- а) 05 числа у розмірі 2000,00 грн.;
- б) 20 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- с) 05 числа у розмірі 2000,00 грн. і 20 числа – 1000,00 грн.;
- д) 05 числа у розмірі 1000,00 грн.;
- е) 05 числа у розмірі 1000,00 грн. і 20 числа – 1000,00 грн.

**14). Платником податку на додану вартість за самостійним рішенням ліквідується об'єкт основних засобів первісна вартість якого 20000,00 грн., сума амортизації – 15000,00 грн., звичайна вартість об'єкта – 4000,00 грн. Платник податку на додану вартість нараховує податок на додану вартість:**

- а) зменшує податковий кредит на суму 1000,00 грн.;
- б) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 1000,00 грн.;
- с) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 800,00 грн.;
- д) зменшує податковий кредит на суму 4000,00 грн.;
- е) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 3000,00 грн.

**15). Платник податку на додану вартість за договором комісії отримав від фізичної особи не платника податку на додану вартість вживаний транспортний засіб (наземний пробіг 5400 км) за ціною 60000,00 грн. для подальшого продажу. При реалізації даного транспортного засобу іншому покупцю за ціною продажу 66000 грн. платник податку на додану вартість нараховує податок на додану вартість:**

- а) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 11000,00 грн.;
- б) нараховує податкові зобов'язання у розмірі 1000,00 грн.;
- с) збільшує суму податкового кредиту на суму 10000,00 і нараховує податкові зобов'язання у розмірі 11000,00 грн.;
- д) збільшує суму податкового кредиту на суму 10000,00 грн.;
- е) зменшує суму податкових зобов'язань на суму 10000,00 грн.

**16). Операції, які оподатковуються податком на додану вартість за нульовою ставкою:**

- а) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;
- б) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- с) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- д) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- е) постачання лікарських засобів, що внесені до Державного реєстру лікарських засобів.



**17). Операції, що не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість:**

- а) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;
- б) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- в) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- г) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- д) постачання лікарських засобів, що внесені до Державного реєстру лікарських засобів.

**18). Операції, що звільнені від оподаткування податком на додану вартість:**

- а) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;
- б) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- в) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- г) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- д) постачання лікарських засобів, що внесені до Державного реєстру лікарських засобів.

**19). Операції, що оподатковуються податком на додану вартість за загальною ставкою 20 відсотків:**

- а) ввезення на митну територію товарів, митна вартість яких не перевищує 150 євро;
- б) постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, тарифи на які регулюються;
- в) міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом за єдиним міжнародним перевізним документом;
- г) постачання послуг з перевезення вантажів на митній території України;
- д) постачання лікарських засобів, що внесені до Державного реєстру лікарських засобів.

**20). Право на включення сум до податкового кредиту на підставі отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних, зберігається у платника податку на додану вартість протягом:**

- а) 365 календарних днів з дати складання податкової накладної;
- б) звітного місяця, в якому складена податкова накладна;
- в) до 15 числа місяця, що настає за місяцем у якому складена податкова накладна;
- г) календарного року, в якому виписана податкова накладна;
- д) 365 календарних днів з дати реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних.

## **ТЕМА 4. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**4.1. Економічна сутність акцизного податку та основні вимоги щодо реєстрації платників акцизного податку**

**4.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування акцизного податку**

**4.3. Особливості оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів**

**4.4. Особливості оподаткування реалізації пального акцизним податком**

**4.5. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з акцизного податку**

### **4.1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ ТА ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО РЕЄСТРАЦІЇ ПЛАТНИКІВ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ**

Акциз (від лат. «Accidere» – урізати) – непрямий податок, який встановлюється на високорентабельні та монопольні товари і в теорії вилучає частину надприбутків, які отримуються від продажу подібної продукції [182, с. 208]. Акцизний податок – непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції) (ст. 14.1.4 ПКУ).

Акцизний податок запроваджено у 60-х роках, і сьогодні використовується більш ніж у 50 країнах світу. За останні 30 років питома вага акцизів у країнах скорочується (у Канаді – від 35,3 % до 26 %, в Італії – від 40,8 % до 23 %, у Франції – від 37,6 % до 28 %, в Японії – від 33 % до 8 %). Це пояснюють насамперед зростанням частки податків на соціальне страхування. Найнижча питома вага акцизів в Японії (8 %) та США (4 %), оскільки в цих країнах переважає пряме оподаткування; найвища – в Греції, Португалії (до 38 %) та Ірландії (40 %) [182, с. 208].

Акциз в Україні – це непрямий податок, який вилучається в державний бюджет. Акцизне оподаткування на теренах України започаткувалося у X ст. н.е. Саме в історичних письмових джерелах цього часу трапляється згадка про «медову» данину та «бражне» мито із солоду, хмелю та меду. Саме вони і стали першими підакцизними товарами Київської Русі. Акцизи були важливим джерелом доходу Української держави часів Богдана Хмельницького. Шинки, які знаходилися на землях Війська Запорізького давали річного доходу від продажу алкоголю на суму 1120 крб.; купці, які везли транзитом через територію України біле вино та горілку, сплачували податок на користь козацької старшини та церкви – 1 крб. з куфи (куфовий збір). Крім грошового акцизу, стягували цей податок і в натуральній формі [185].

Урядом України 26 грудня 1992 р. було прийнято Декрет Кабінету Міністрів «Про акцизний збір». В ретроспективі розвитку акцизного оподаткування в сучасній незалежній Україні можна виділити такі його основні етапи:

➤ перший етап – з 1992 р. по 1999 р. (прийняття в 1992 році Закону України «Про акцизний збір» та Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір»). В даний період перелік підакцизних товарів був дуже широкий, до яких в першу чергу відносились високорентабельні та монопольні товари;

➤ другий етап – у 2000 році перелік підакцизних товарів скоротився на

14 умовних товарних груп. Система акцизів зробила перший крок на шляху до побудови оптимальної організації оподаткування – фактично з цього періоду до підакцизних товарів включали: алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби;

➤ третій етап – на початку 2003 року ювелірні вироби виключено із групи товарів, що вважаються підакцизними. Окрім того, вперше в практиці українського акцизного оподаткування впроваджено комбіновані (адвалерні та специфічні) ставки акцизного збору на тютюнові вироби. Основною метою стало посилення контролю з боку держави за обігом підакцизної продукції та повнотою сплати акцизного збору. В період 2003-2004 рр. до переліку підакцизних товарів віднесено: вина виноградні з вмістом цукру більше 0,3 % та високооктанові кисневмісні добавки до моторних бензинів;

➤ четвертий етап – прийняття в 2010 році Податкового кодексу України та заміна назви із акцизного збору на акцизний податок. Таким чином, було консолідовано безліч нормативно-правових актів в єдиний кодекс. В результаті цього значно зросли надходження акцизного податку до державного бюджету. Проте, таких результатів вдалось досягнути не лише за рахунок уникнення окремих правових колізій та вдосконалення механізму адміністрування даного податку, а й завдяки значному підвищенню ставок акцизного податку. «Акцизний збір» було перейменовано на «акцизний податок»;

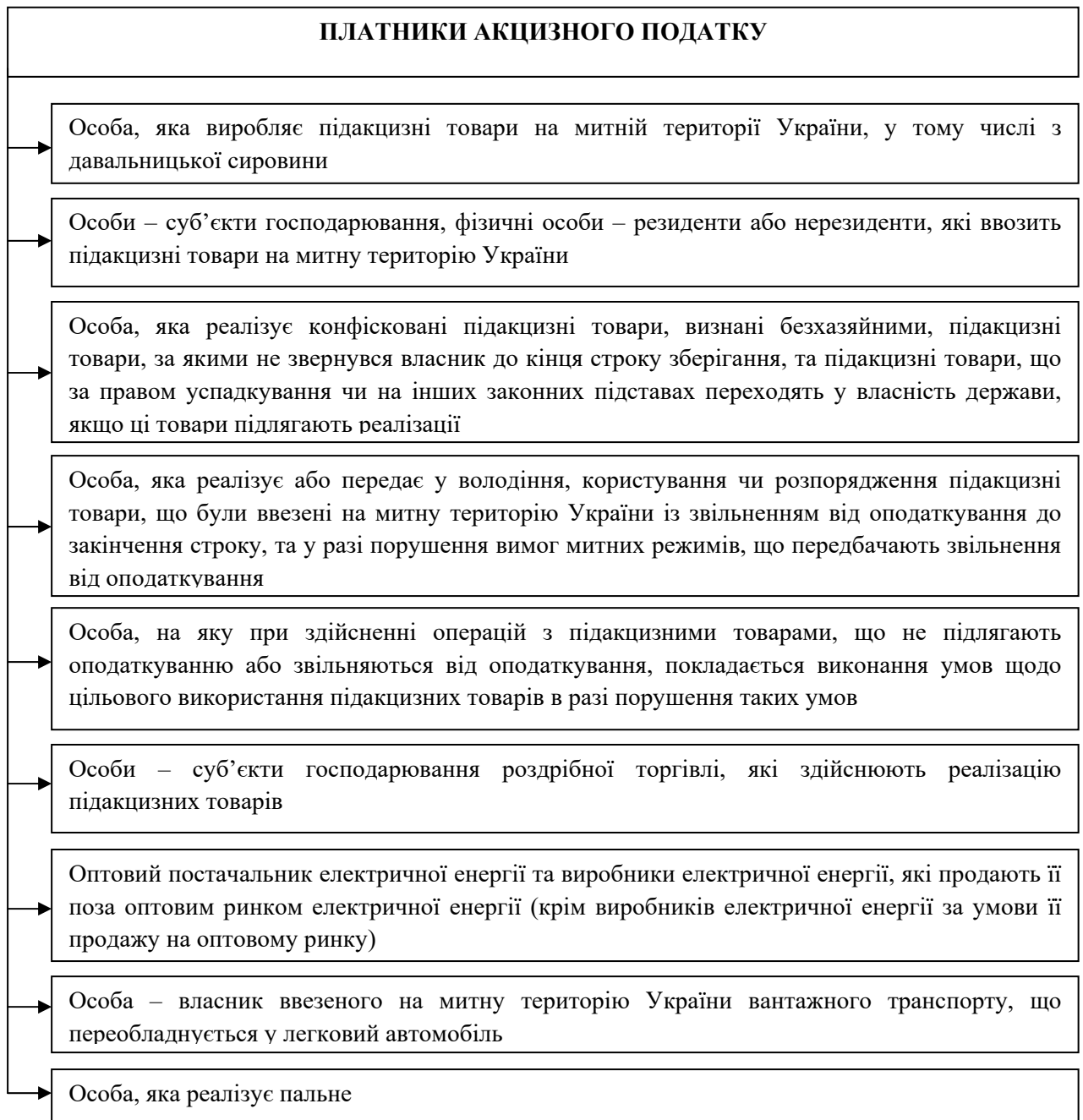
➤ п'ятий етап – у 2013 році включено до групи підакцизних товарів операції з відчуження цінних паперів та фінансових деривативів. Відзначимо, що знову ж таки протягом даного року держава вдавалась до підвищення ставок акцизного податку. Таке зростання, незважаючи на благі наміри (скорочення вживання шкідливої продукції та зростання обсягів бюджетних надходжень) держави, створює передумови для скорочення продажів легальних підакцизних товарів (алкоголь, тютюн) через контрабанду дешевшої продукції від наших сусідів. Адже ставки акцизного податку на алкоголь і тютюн в Україні ледь не найвищі серед країн пострадянського простору;

➤ шостий етап – у 2016 році із набранням чинності з 1 січня 2016 року Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII, кардинально змінено порядок адміністрування, обліку та сплати акцизного податку продавцями пального.

Платники акцизного податку відповідно до ст. 212.1 Податкового кодексу України представлені схематично на рис. 4.1.

Замовники, за дорученням яких виробляються підакцизні товари з давальницької сировини, сплачують податок виробнику.

Реєстрація осіб платниками акцизного податку, що здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів та імпорту алкогольних напоїв, тютюнових виробів, яка підлягає ліцензуванню, здійснюється на підставі відомостей щодо видачі такому суб'єкту ліцензії. Органи ліцензування у п'ятиденний строк зобов'язанні надати контролюючому органу за місцезнаходженням – юридичної особи, місцем проживання фізичних осіб – підприємців інформацію про видані, переоформлені, призупинені або анульовані ліцензії.



**Рис. 4.1. Платники акцизного податку (ст. 212.1 ПКУ)**

Особи, які здійснюють реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку на підставі подання заяви не пізніше ніж за три робочі дні до податку здійснення реалізації пального контролюючому органу за місцем знаходження юридичної особи, місцем проживання фізичної особи – підприємця.

Інші платники акцизного податку, у тому числі, які здійснюють роздрібну торгівлю, підлягають обов'язковій реєстрації контролюючими органами не пізніше граничного терміну подання декларації акцизного податку за місяць, в якому здійснюється господарська діяльність.

Операції з підакцизними товарами розподілені на операції, що оподатковуються акцизним податком, операції, які не підлягають оподаткуванню та операції, що звільненні від оподаткування. Перелік операцій, що є об'єктами

оподаткування акцизним податком наведено у таблиці 4.1.

**Таблиця 4.1**

**Операції, які є об'єктом оподаткування акцизним податком**

Стаття ПКУ	Операції, що оподатковуються акцизним податком
213.1.1	Реалізація вироблених в Україні підакцизних товарів
213.1.2	Реалізація та передача в межах одного підприємства підакцизних товарів з метою власного споживання, промислової переробки, своїм працівникам, а також здійснення внесків до статутного капіталу
213.1.3	Ввезення підакцизних товарів на митну територію України
213.1.4	Реалізація конфіскованих підакцизних товарів, визнаних безхазайними, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави
213.1.5	Реалізація або передача у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку
213.1.6	Обсяг та вартість втрачених підакцизних товарів, що перевищують норми втрат, які затверджені Кабінетом Міністрів України, спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту сирцю плодового та алкогольних напоїв, допущених з вини виробника під час виробництва підакцизних товарів
231.1.9	Роздрібна торгівля підакцизними товарами
231.1.10	Оптове постачання електричної енергії
213.1.11	Переобладнання ввезеного на митну територію транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль
213.1.12	Реалізація пального, понад обсягів: <ul style="list-style-type: none"><li>➤ отримання від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;</li><li>➤ ввезення (імпорту) на митну територію України, що засвідченні належно оформленою митною декларацією;</li><li>➤ вироблення в Україні, реалізація яких підтверджена зареєстрованими акцизними накладними</li></ul>

У ст. 213.2 ПКУ визначені операції, які не підлягають оподаткуванню акцизним податком, а саме:

- вивезення (експорт) підакцизних товарів засвідчене належно оформленою митною декларацією;
- ввезення (реімпорту) на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів, у яких виявлено недоліки, без подальшої реалізації на митній території України;
- реалізація електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та відновлюваних джерел енергії.

Операції з підакцизними товарами, які звільнені від оподаткування затверджені у ст. 213.3 ПКУ, а саме:

- реалізація легкових автомобілів для інвалідів, у тому числі дітей-інвалідів, легкових автомобілів спеціального призначення (швидка медична допомога, для центральних органів виконавчої влади, рятувальної справи, пожежної і техногенної безпеки), оплата яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування;
- ввезення підакцизних товарів на митну територію України для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульських установ та для особистого використання їхніх членів;
- ввезення підакцизних товарів на митну територію України у митних

режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави;

- безоплатна передача для знищення підакцизних товарів, конфіскованих за рішенням суду;

- реалізація та передача в межах одного підприємства підакцизних товарів, вироблених на митній території України, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів (крім нафтопродуктів);

- ввезення на митну територію України підакцизних товарів, що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів, які реалізуються (крім пального);

- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів в обсягах, що не перевищують норми безмитного ввезення;

- реалізація безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів в магазинах безмитної торгівлі на підставі митної декларації;

- ввезення на митну територію України підакцизних товарів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги;

- ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями тютюнових виробів для проведення досліджень чи випробувань;

- реалізація скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення;

- реалізація відходів тютюнової сировини за умови документального підтвердження та подальшого знищення або утилізації;

- ввезення на митну територію України неферментованої (непереробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментованими заводами або її експорт; реалізація тютюнової сировини, ферментованої (переробленої) тютюнової сировини тютюново-ферментаційним заводам особами, які виробляють тютюнову сировину на митній території України.

З метою підвищення ефективності роботи із запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів, пального утворюються акцизні склади.

#### ***4.2. СТАВКИ ПОДАТКУ ТА МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ***

На сьогодні, виходячи із норм Податкового кодексу України, до підакцизних товарів належать (ст. 215.1 ПКУ):

- 1) спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- 3) пальне;
- 4) автомобілі легкові, кузови до них, причеи та напівпричеи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- 5) енергетична енергія.

Ставки акцизного податку встановлені у твердих сумах з одиниці товарів, що реалізовані. Ці ставки диференційовано залежно від якісних характеристик товару і визначено в гривнях (щодо тютюнових виробів) та в ЄВРО (щодо бензину,

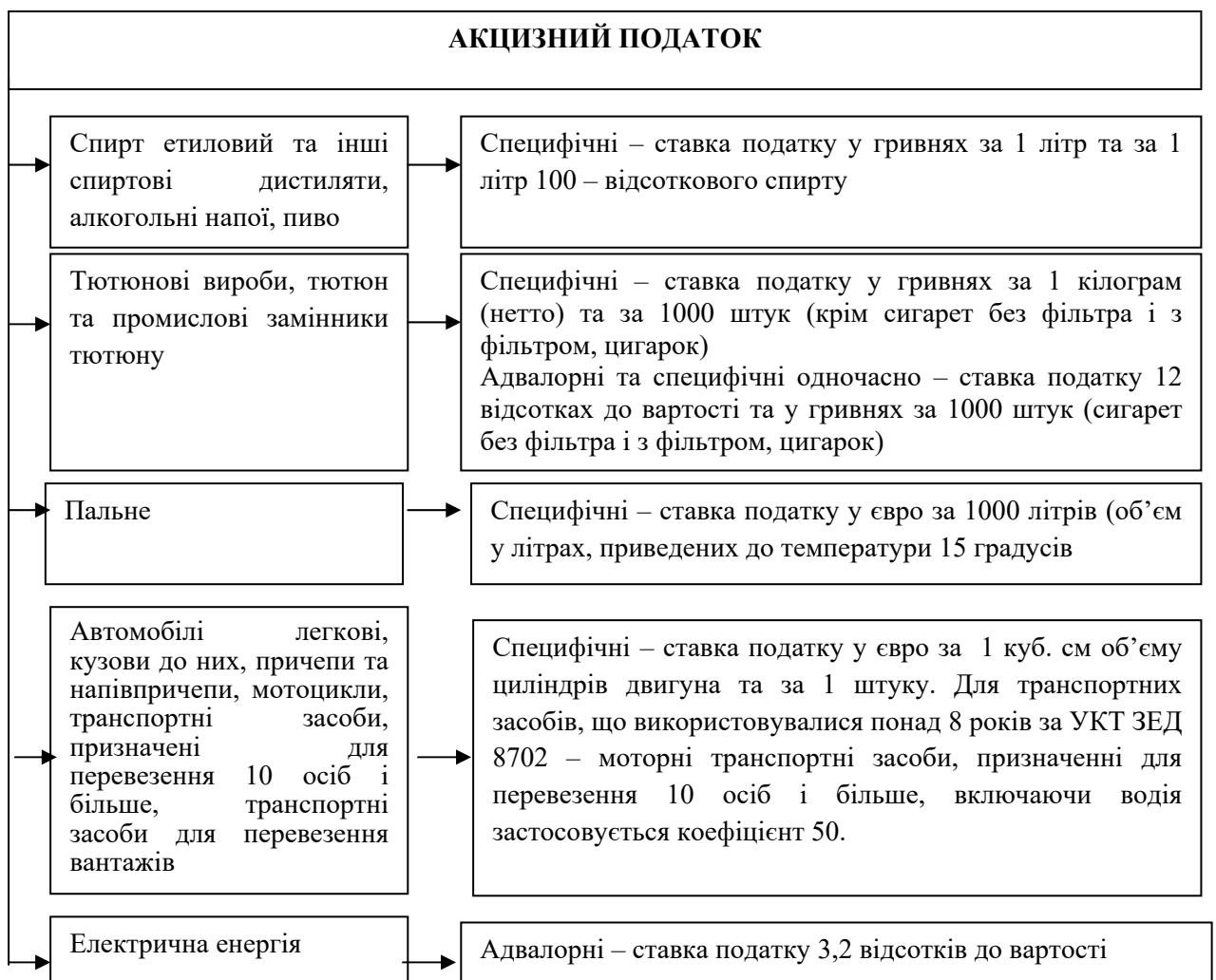
дистиляторів, пива, алкогольних напоїв). Акцизний збір за алкогольні напої та тютюнові вироби сплачують шляхом придбання акцизних марок (знак, що наклеюють на продукт, який свідчить про сплату акцизу).

Для класифікації та ідентифікації конкретних підакцизних товарів першорядне значення має їх приналежність до конкретного коду УКТ ЗЕД. Й саме код УКТ ЗЕД конкретного товару дасть відповідь на запитання, чи є він підакцизним і яку конкретну ставку акцизного податку слід застосовувати до оподаткованої операції з таким конкретним товаром.

Ставки акцизного податку бувають трьох видів:

- абсолютна (специфічна) ставка – встановлюється в конкретній (так би мовити, питомій) величині нарахування акцизного податку на фізичну одиницю бази оподаткування (п. 28.1 ПКУ);
- відносна (адвалорна) ставка – встановлюється у відсотках нарахування акцизного податку до вартісної величини бази оподаткування (п. 28.2 ПКУ);
- адвалерні та специфічні одночасно.

Ставки, що використовуються в процесі адміністрування акцизного податку наведені на рис 4.2.



**Рис. 4.2. Ставки акцизного податку та механізм їх застосування (ст. 215 ПКУ)**

Особливістю є те, що при роздрібній реалізації пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, ставка акцизного податку становить 5 відсотків. Роздрібна реалізація пального оподатковується акцизним податком 0,42 євро за кожний літр реалізованого палива.

Базою оподаткування акцизним податком для адвалерних ставок є:

- вартість реалізованого товару, виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
- вартість товарів, що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;
- вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;
- при роздрібній торгівлі підакцизними товарами – їх вартість (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку).

При визначенні бази оподаткування перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на 00 годин.

Базою оподаткування акцизним податком для специфічних ставок є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, об'єму, кількість товару, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Дату виникнення податкових зобов'язань акцизного податку наведено у таблиці 4.2.

**Таблиця 4.2**

**Дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку**

<b>Операції</b>	<b>Дата виникнення</b>
Вироблення підакцизних товарів на митній території України	Дата їх реалізації, крім реалізації алкогольних напоїв і операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою
Зіпсування, знищення, втрата підакцизного товару	Дата складання відповідного акту. Податкові зобов'язання не виникають, якщо платник податку документально зафіксував ці втрати і надав контролюючому органу необхідні докази втрати внаслідок аварій, пожежі, повені чи інших форс мажорних обставин та втрата внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування у межах затверджених нормативних втрат
Ввезення підакцизних товарів на митну територію України	Дата подання митної декларації для митного оформлення
Передача акцизних товарів, вироблених з давальницької сировини	Дата їх відвантаження виробником замовнику
Використання підакцизних товарів для власних виробничих потреб	Дата їх передачі для такого використання, крім використання для виробництва підакцизних товарів
Реалізація в роздрібній торгівлі підакцизних товарів	Дата здійснення розрахункової операції через реєстратор розрахункових операцій для готівкових розрахунків. Дата оформлення розрахункового документа, що підтверджує факт продажу, відвантаження, фізичного



Операції	Дата виникнення
	відпуску для безготівкових розрахунків. Дата надходження оплати за проданий товар при реалізації фізичним особам – підприємцям, які сплачують єдиний податок
Постачання електроенергії	Дата підписання акту прийому-передачі електроенергії
Переобладнання вантажного транспорту у легковий автомобіль	Не пізніше дати подання документів на видачу документа про відповідність переобладнаного автомобіля
Реалізація пального понад обсягу, що підтверджується зареєстрованими акцизними накладними і належно оформленими митними деклараціями	Дата реалізації таких обсягів пального

Акцизний податок з товарів, вироблених на митній території України за ставками в іноземній валюті сплачується у національній валюті, що розраховується за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу. При роздрібній торгівлі підакцизними товарами акцизний податок за ставками в іноземній валюті розраховується у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюти встановлений Національним банком України, що діє на двадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу.

Забороняється сплата акцизного податку шляхом заліків, зустрічних зобов'язань, векселями та в інших формах, що не передбачають сплату податку грошовими коштами.

У разі повного або часткового повернення підакцизного товару, виробленого на митній території України, продавцю, для усунення недоліків товару або його знищення у зв'язку з неможливістю усунення таких недоліків, платник акцизного податку проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулося таке повернення, що зазначається в декларації з акцизного податку. У разі подальшої реалізації таких товарів акцизний податок обчислюється у загальному порядку.

При поверненні або частковому поверненні імпортером підакцизних товарів, ввезених на митну територію України, у зв'язку з непридатністю їх для реалізації на митній території України, імпортер проводить коригування податкових зобов'язань зі сплати акцизного податку у звітному періоді, у якому відбулось повернення невикористаних та пошкоджених марок, або контролюючому органу надані відповідні документи, що підтверджують втрату марок. Сума коригування обчислюється із застосуванням максимальних роздрібних цін, що зазначається у декларації з акцизного податку і у разі бажання імпортера повертається йому на поточний рахунок у банку або зараховується при придбанні наступних партій марок акцизного податку.

У разі втрати товарів, що перебувають під митним контролем у митних режимах, в яких надано звільнення або умовне звільнення від оподаткування, нецільового використання таких товарів або в разі невиконання у строк заходів

щодо завершення таких митних режимів, платник податку зобов'язаний сплатити акцизний податок та пеню.

Встановлено особливий порядок оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання (ст. 229 ПКУ), що наведено у таблиці 4.3.

**Таблиця 4.3**

**Особливий порядок оподаткування деяких підакцизних товарів залежно від напрямків їх використання**

Підакцизний товар	Напрями використання	Ставка акцизного податку	Форма розрахунку
Спирт етиловий	1) використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусл та вермутів; 2) використовується для виробництва лікарських засобів (крім бальзамів та еліксирів)	0 гривень за 1 літр 100 відсоткового спирту	Податковий вексель підприємства-виробника, який не перевищує 90 календарних днів
	3) технічний для виробництва органічного синтезу, який не містить більше 0,1 відсотка залишкового етанолу; 4) біоетанол для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру, інших добавок на основі біоетанолу, біопалива		Податковий вексель підприємства-виробника, який не перевищує 180 календарних днів
Нафтопродукт	1) легкі та важкі дистилятори (вироблені в Україні та ввезені в Україну) для нафтохімічної промисловості для виробництва етилену; 2) нафтопродукти (вироблені в Україні та ввезені в Україну) для виробництва у хімічній промисловості; 3) речовини як компоненти моторних палив (вироблені в Україні та ввезені в Україну) для виробництва в хімічній промисловості	0 євро за 1000 кг	Податковий вексель підприємства-виробника, який не перевищує 90 календарних днів

За всіма вищезазначеними операціями ставка акцизного податку дорівнюється нулю, але на суму акцизного податку, що нараховується за звичайними ставками, видається податковий вексель до моменту отримання підакцизного товару без нарахування відсотків та інших видів виплат. Податковий вексель вважається погашеним у разі документального підтвердження цільового використання підакцизного товару у вигляді довідки. Якщо податковий вексель не погашається в установленний строк, векселедержатель здійснює протест шляхом несплати податкового векселя. Протягом одного робочого дня з дати вчинення протесту слід звернутися до банку, який здійснив аваль векселя, з опротестованим векселем. Банк зобов'язаний не пізніше операційного дня показати суму

векселедержателю.

На підприємствах, де використовується підакцизний товар, що оподатковується за нульовою ставкою, встановлюються податкові пости. Підприємствам, які є одночасно виробниками біоетанолу та біопалива на його основі, вексель не оформлюється. У разі нецільового використання підакцизного товару справляється штраф у розмірі ставки акцизу, збільшеної в 1,5 рази.

### ***4.3. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ АЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ І ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ***

Виробники та імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів платники акцизного податку повинні забезпечити їх маркування марками встановленого зразка, щоб акцизна марка розривалась під час розкривання товару. Марки акцизного податку для вироблених та імпортованих алкогольних напоїв і тютюнових виробів відрізняються дизайном та кольором.

Маркуванню підлягають усі алкогольні напої із вмістом спирту етилового понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць. Кожна марка акцизного податку на алкогольні напої повинна мати окремий номер, місяць і рік випуску марки, позначення суми сплаченого акцизного податку.

Виробники та імпортери тютюнових виробів ведуть облік та звітують про використання марок акцизного податку за видами марок (ТІ – «тютюн імпортний», ТВ – «тютюн вітчизняний») у кількісному виразі. Кожна марка на тютюнові вироби має окремий номер та позначення про квартал і рік випуску марки.

Вважаються такими, що немарковані (ст. 226.9 ПКУ):

- алкогольні напої та тютюнові вироби з підробленими марками акцизного податку;
- алкогольні напої та тютюнові вироби, марковані марками, що не видавалися безпосередньо виробнику або імпортеру;
- алкогольні напої з марками акцизного податку, на яких сума акцизного податку не відповідає сумі, визначеній з урахуванням дати розливу продукції, міцності продукції та тари.

Не підлягають маркуванню:

- алкогольні напої і тютюнові вироби, які постачаються для реалізації магазинам безмитної торгівлі безпосередньо вітчизняними виробниками такої продукції за прямими договорами;
- алкогольні напої і тютюнові вироби, які ввозяться в Україну і розміщуються у митному режимі магазину безмитної торгівлі;
- еталонні чи тестові зразки тютюнових виробів, які не призначені для продажу в роздріб і ввозяться на митну територію України акредитованими державними випробувальними лабораторіями, які мають ліцензії на право виробництва відповідної продукції, для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну).

При виробництві та імпорті тютюнових виробів базою оподаткування акцизним податком для адвалерних ставок є вартість реалізованого товару, виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку та вартість товарів, що ввозяться на митну територію України,

за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку.

Ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування, прийняття на комісію з метою продажу та продаж на митній території України не маркованих алкогольних напоїв та тютюнових виробів заборонено.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» від 27 грудня 2010 р. № 1251, марки акцизного податку для алкогольних напоїв та тютюнових виробів виготовляються з паперу вагою 70  $\pm$  2,5 г/кв. метр і мають такі розміри:

➤ для алкогольних напоїв: довжина – 160 міліметрів  $\pm$  0,25 міліметра, ширина – 20 міліметрів  $\pm$  0,25 міліметра;

➤ для тютюнових виробів: довжина – 44 міліметри  $\pm$  0,25 міліметра, ширина – 20 міліметрів  $\pm$  0,25 міліметра.

Державна фіскальна служба щомісяця подає підприємству – виробнику зведену заявку-розрахунок на виготовлення необхідної кількості марок та оплачує витрати, пов'язані з їх виробництвом.

Підприємства – виробники та імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів подають щомісяця до 10 числа територіальному органу ДЕС, для задоволення через два місяці потреби в марках акцизного податку, попередню заявку-розрахунок про потребу в марках за їх видами, платіжний документ на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення та звіт про використання марок, придбаних у попередньому місяці.

До 20 числа місяця, в якому подано попередню заявку-розрахунок, покупці марок мають право здійснити корегування такої заявки-розрахунку в бік збільшення, що не перевищує визначеного у ній обсягу, шляхом подачі додаткової попередньої заявки-розрахунку.

У разі відмови підприємств-виробників та імпортерів алкогольних напоїв та тютюнових виробів від одержання замовлених ними марок, які виготовлено згідно з поданою попередньою заявкою-розрахунком, вартість таких марок не відшкодовується.

Розмір плати за одну марку акцизного податку для алкогольних напоїв становить 0,1926 гривні, для тютюнових виробів – 0,091 гривні. Марка для алкогольних напоїв, крім виноробної продукції (лікєро-горілчана продукція), вітчизняного виробництва виготовляється у зеленій кольоровій гамі, для алкогольних напоїв, які є виноробною продукцією, вітчизняного виробництва – червоній, для алкогольних напоїв, крім виноробної продукції (лікєро-горілчана продукція), імпортного виробництва – фіолетовій, для алкогольних напоїв, які є виноробною продукцією, імпортного виробництва – оранжевій, для тютюнових виробів вітчизняного виробництва (з фільтром та без фільтра) – зеленій, для тютюнових виробів імпортного виробництва (з фільтром та без фільтра) – синій кольоровій гамі.

На кожен марку наносяться такі реквізити: слова «УКРАЇНА», «МАРКА АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ», «ТЮТЮНОВІ ВИРОБИ» (для тютюнових виробів); позначення виду марки, що складається з початкових літер слів «алкоголь вітчизняний (лікєро-горілчана продукція)» – «АВ ЛГП», «алкоголь вітчизняний (виноробна продукція)» – «АВ ВП», «алкоголь імпортний (лікєро-горілчана продукція)» – «АІ ЛГП», «алкоголь імпортний (виноробна продукція)» – «АІ ВП»,

«тютюн вітчизняний з фільтром» – «ТВ ЗФ», «тютюн вітчизняний без фільтра» – «ТВ БФ», «тютюн імпортований з фільтром» – «ТІ ЗФ», «тютюн імпортований без фільтра» – «ТІ БФ»; індекс регіону України (згідно з додатком), що відповідає місцезнаходженню виробника продукції, позначений двома цифрами (для маркування вітчизняної продукції), серія із чотирьох літер і шестизначний номер, два двозначних числа (місяць і рік, у якому вироблено марки для алкогольних напоїв) або двозначне та однозначне числа (рік і квартал, у якому вироблено марки для тютюнових виробів) через скісну риску та сума акцизного податку (для алкогольних напоїв), сплаченого за одиницю продукції, з точністю до тисячного знака, крім суми акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі алкогольних напоїв.

Підприємство – виробник марок здійснює відвантаження марок після затвердження комісією акта про їх приймання. Доставка марок до їх продавця здійснюється підприємством-виробником за рознарядкою ДФС.

Марки продаються суб'єктам господарювання, які відповідно до законодавства є платниками акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Плата за марки акцизного податку зараховується до державного бюджету і відповідно до бюджетного законодавства використовується виключно для фінансування витрат, пов'язаних з їх виробництвом, зберіганням та реалізацією.

Продаж марок вітчизняним виробникам алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється на підставі:

- довідки про сплату суми податку, яка розрахована за ставками для готової продукції (для алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований);

- заявки-розрахунку кількості марок;

- звіту про використання марок, придбаних у попередньому місяці, за затвердженою ДФС формою у двох примірниках, один з яких залишається у продавця марок, другий (з відміткою продавця) – у виробника;

- копії платіжного документа на перерахування плати за марки з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення.

Реєстрація імпортерів (замовників) проводиться продавцем марок в окремому журналі. Одержувач (покупець) марок ставить особистий підпис у журналі обліку видачі марок, форма ведення якого затверджується ДФС.

Покупець марок веде їх облік за видами і забезпечує схоронність. У разі виявлення фактів порушення порядку ведення обліку і зберігання придбаних суб'єктом господарювання марок, продавець марок має право тимчасово зупинити подальший їх продаж такому покупцю. Продаж (передача) придбаних марок покупцем марок іншим особам забороняється.

У разі зміни зразка марок дозволяється продаж залишків оплачених марок попереднього зразка, які виготовлено підприємством-виробником та які перебувають на зберіганні у продавця, якщо рішенням про запровадження марок нового зразка не встановлено інше.

Маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів здійснюється виробниками зазначеної продукції. Для алкогольних напоїв використовуються марки із зазначенням суми акцизного податку, сплаченого за одиницю маркованої продукції, з точністю до тисячного знака, яка відповідає сумі, визначеній з урахуванням діючих на дату розливу продукції ставок акцизного податку, міцності продукції та місткості тари. Вважаються такими, що немарковані, алкогольні напої

з марками, що мають такі пошкодження:

- пошкодження, які унеможливають встановлення реквізитів;
- наявність відкритого надриву краю марки, розмір якого (ширина, довжина) перевищує такі значення: вертикальний надрив –  $4 \times 10$  міліметрів; горизонтальний –  $4 \times 20$  міліметрів; діагональний –  $4 \times 18$  міліметрів (довжина діагонального розриву визначається як прямокутна проекція);
- пошкодження, внаслідок яких зменшилася довжина марки на 10 чи більше міліметрів або ширина марки – на 5 чи більше міліметрів; відсутність кута марки площею більше ніж 150 кв. міліметрів, довжина меншої сторони якого становить більше ніж 10 міліметрів.

Марки, не використані для маркування товарів у зв'язку з пошкодженням, приймаються від покупців марок для утилізації з відшкодуванням фактично сплачених сум податку. Плата за марки поверненню не підлягає.

Сплачена сума акцизного податку відшкодовується покупцям марок або за їх бажанням зараховується в рахунок майбутніх платежів.

Невикористані марки, що не пошкоджено, приймаються їх продавцем. Покупець марок подає заяву про повернення сплаченої суми акцизного податку або про зарахування її в рахунок майбутніх платежів. При цьому сплачена сума акцизного податку відповідно до висновку продавця марок відшкодовується покупцю марок або за його бажанням зараховується в рахунок майбутніх платежів з розрахунку кількості фактично повернутих марок. Оформлені належним чином невикористані марки, що не пошкоджено, повертаються їх продавцю разом з реєстром марок. Продавець марок складає акт про прийняття повернутих марок. Повернуті невикористані марки, що не пошкоджено, можуть бути повторно видані продавцем марок за заявою покупцю марок, який їх повернув. При цьому плата за марки не стягується. Вартість марок не відшкодовується.

Встановлення максимальних роздрібних цін тютюнових виробів здійснюється виробником і імпортером шляхом декларування. Декларація про максимальні роздрібні ціни подається центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику або державну політику митної справи, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця. При цьому при поданні декларації не пізніше 10 числа – максимальні роздрібні ціни запроваджуються з 15 числа місяця, а при поданні декларації не пізніше 25 числа місяця – з 1 числа наступного місяця.

У декларації містяться відомості про встановлені максимальні ціни та дати їх встановлення. Не приймається декларація у разі:

- подання пізніше ніж за п'ять календарних днів до дати встановлення у ній максимальних роздрібних цін;
- невідповідності формі, що затверджена.

Зміни у декларації будь-яких відомостей дозволяється здійснювати не частіше двох разів на місяць. Максимальна роздрібна ціна підакцизного товару обов'язково наноситься на споживчу упаковку разом з датою їх виробництва.

У разі, коли акцизний податок на тютюнові вироби розраховується одночасно за адвалерними та специфічними ставками, сума акцизного податку, обчислена за встановленими ставками, не повинна бути меншою встановленого мінімального акцизного податку.

Треба зазначити, що імпорт алкогольних напоїв і тютюнових виробів дозволяється суб'єктам господарювання виключно через визначені Кабінетом

Міністрів України пункти пропуску через державний контроль, які зазначені покупцями марок у завці - розрахунку. Алкогольні напої в автомобільних і залізничних цистернах, а також у баках, бачках та інших ємкостях місткістю більш як 5 літрів, що ввозяться в Україну, маркуванню не підлягають. У такому разі акцизний податок сплачується під час митного контролю. Імпортёр подає митну декларацію, копію декларації про максимальні роздрібні ціни (для тютюнових виробів) та примірник заявки-розрахунку з відміткою продавця марок акцизного податку про сплату сум податку до бюджету в повному обсязі.

Суб'єкт господарювання до отримання з акцизного складу спирту етилового не денатурованого, призначеного для переробки на алкогольні напої, сплачує податок шляхом оформлення податкового векселю строком до 90 календарних днів на суму акцизного податку. Податковий вексель вважається погашеним у разі сплати суми податку в повному обсязі в зазначений у податковому векселі строк. Під час отримання спирту етилового не денатурованого складається акт про фактично отриману кількість спирту та розрахунок акцизного податку виходячи з фактично отриманої кількості спирту. Цей акт є коригуванням вже сплаченого податку або наданого податкового векселя на суму акцизного податку. У разі експорту підакцизних товарів сума акцизного податку визначається з урахуванням обсягів відвантаженої продукції з належно оформленою митною декларацією для погашення податкового векселя.

Якщо податковий вексель не погашається у визначений строк, здійснюється протест векселя до банку, який зобов'язаний протягом операційного дня переказати відповідну суму коштів. Забороняється часткове погашення податкового векселя після закінчення строку, на який він виданий. У випадку непогашення податкового векселя, наступний податковий вексель не видається суб'єкту господарювання.

У разі виявлення фактів ввезення на митну територію України, зберігання, транспортування та продажу на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів без наявності марок акцизного податку, такі товари вилучаються з вільного обігу та за постановою суду вилучаються в дохід держави (конфіскуються). Конфісковані товари (крім спирту етилового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів) у разі їх реалізації оподатковуються акцизним податком. Вилучені в дохід держави спирт етиловий та алкогольні напої підлягають знищенню або промисловій переробці, а тютюнові вироби підлягають виключно знищенню. Відповідальність за недодержання порядку маркування, продажу алкогольних напоїв і тютюнових виробів, несплату чи несвоєчасну сплату податку несуть виробники, імпортери відповідно до законодавства.

Акцизні склади, на території яких виробляється спирт етиловий повинні бути обладнані витратомірами – лічильниками обсягу виробленого спирту етилового, що зареєстровані у Єдиному державному реєстрі витратомірів – лічильників. Відпуск спирту етилового без наявності витратоміра-лічильника забороняється.

На акцизних складах постійно діють представники контролюючого органу за місцем розташування акцизного складу (крім пального), які призначаються наказом контролюючого органу. Представник контролюючого органу здійснює контроль за наявністю витратомірів-лічильників, дотриманням установленого порядку відпуску спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів та сплати податку з них. Крім того, представник контролюючого органу здійснює контроль: за

виробництвом, зберіганням, відпуском та обліком спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів за даними бухгалтерського обліку акцизного складу; за обліком, зберіганням та використанням марок акцизного податку і маркуванням продукції; контроль за обліком надходження, витрачання сировини, яка використовується для виробництва спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів і кількістю виробленої продукції; контроль за додержанням установленого порядку обчислення та сплати податку; бере участь у проведенні інвентаризації сировини, спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів і марок акцизного податку; надає у разі порушення установленого порядку пропозиції щодо усунення виявлених порушень та контролює їх виконання; вносить пропозиції щодо вдосконалення системи контролю за обліком, зберіганням, відпуском і транспортуванням горілки та лікєро-горілочаних виробів; присутній у разі опломбування місць можливого доступу до спирту, спиртосховища, цеху розливу та складу готової продукції після закінчення робочого дня.

Під час ввезення та вивезення спирту на акцизному складі підприємства, на якому виробляються горілка та лікєро-горілочані вироби, горілки та лікєро-горілочаних виробів, представник контролюючого органу робить відповідну відмітку на товарно-транспортних накладних, що зареєстровані в Єдиному реєстрі товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв, що засвідчує його дозвіл на ввезення/вивезення і ставить особистий підпис, здійснює запис у журналі реєстрації час в'їзду та виїзду, показники пробігу транспортного засобу, надсилає протягом трьох діб довідку представнику контролюючого органу і робить відмітку в зазначеному журналі.

Інвентаризація спирту етилового на акцизному складі проводиться на перше число кожного місяця у присутності представника контролюючого органу. Якщо за результатами інвентаризації виявлено втрати, що перевищують норми втрат, обов'язкового сплачується акцизний податок.

#### ***4.4. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПАЛЬНОГО АКЦИЗНИМ ПОДАТКОМ***

До пального належать: нафтопродукти; скраплений газ; паливо моторне До пального належать: нафтопродукти; скраплений газ; паливо моторне альтернативне; паливо моторне сумішєве – види палива, отримані в результаті змішування палива, одержаного з нафтової сировини, з біоетанолом та добавками на основі біоетанолу, біодизелю або іншими біокомпонентами, вміст яких відповідає вимогам нормативних документів на паливо моторне сумішєве; речовини, що використовуються як компоненти моторних палив; інші товари, зазначені у п. 215.3.4 ПКУ.

Реалізацією пального вважаються практично всі операції, які супроводжуються передачею права власності на пальне. Зокрема, відповідно до п. 14.1.212 ПКУ реалізація пального – будь-які операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки, дарування, комісії, доручення (в тому числі передача на комісійну (довірчу реалізацію), поруки, інших господарських та цивільно-правових договорів або за рішенням суду, іншого компетентного державного органу чи органу місцевого самоврядування за плату (компенсацію) або без такої, які передбачають перехід права власності або права розпорядження, а також передачу



(відпуск, відвантаження) пального на підставі договорів про виробництво із сировини замовника. Не вважаються реалізацією пального операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів зберігання.

Для суб'єктів господарювання роздрібної торгівлі, що реалізують пальне, діє окрема ставка, яка становить 0,042 євро за кожний літр реалізованого (відпущеного) товару (п. 215.3.10 ПКУ).

Об'єктом оподаткування акцизним податком є реалізація пального понад обсягів:

- отриманих від інших платників акцизного податку що підтверджено зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- ввезених (імпортованих) на митну територію України, що засвідчено належним чином оформленою митною декларацією;
- вироблених в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування, підтверджених зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Якщо у суб'єктів господарювання, які здійснюють будь-які операції з реалізації пального (у тому числі й безкоштовну передачу пального), виникає таке перевищення обсягів реалізованого пального, вони зобов'язані сплатити акцизний податок з операції реалізації пального на рахунки платників акцизного податку в системі електронного адміністрування реалізації пального.

Якщо особа не здійснює таких операцій (зокрема, є оптовим продавцем пального (не імпортером та не виробником)) і не має такого об'єкта, як перевищення обсягів реалізації пального, то акцизний податок з операцій реалізації пального вона не сплачує. Однак для контролю над обсягами реалізованого пального такий платник однаково зобов'язаний зареєструватися в Системі електронного адміністрування реалізації пального. Він також оформлює акцизні накладні та веде облік операцій реалізованого пального.

Для пального, при виробництві якого в якості сировини використані інші підакцизні товари, сума до сплати акцизного податку зменшується на суму податку, розрахованого з такої сировини.

#### **Поетапні дії платників акцизного податку при реалізації пального:**

Перший етап – реєстрація платника акцизного податку при реалізації пального (за три робочих дня до реалізації пального);

Другий етап – інвентаризація залишків пального станом на 01 березня 2016 р.;

Третій етап – умови здійснення операцій у містах зберігання палива;

Четвертий етап – виписка і реєстрація акцизних накладних у системі електронного адміністрування реалізації пального;

П'ятий етап – надання декларації з акцизного податку.

Система електронного адміністрування реалізації пального запроваджується **з 1 березня 2016 року**. Під час здійснення всіх операцій із реалізації палива на внутрішньому ринку суб'єкти господарювання складають в електронному вигляді та реєструють в Єдиному реєстрі акцизних накладних і надаються покупцям акцизні накладні, котрі діють аналогічно до податкових накладних з податку на додану вартість.

Юридичні особи та фізичні особи – підприємці, які здійснюють реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку з реалізації пального до початку здійснення реалізації пального.

Для реєстрації платником податку до початку здійснення реалізації пального подається заява про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального за встановленою формою не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення операцій з реалізації пального.

Заява надсилається до контролюючого органу за основним місцем обліку виключно в електронному вигляді засобами електронного зв'язку з дотриманням умови щодо реєстрації в порядку, визначеному законодавством, електронного цифрового підпису відповідальних осіб.

Відповідно до п. 5 Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» № 113 від 24 лютого 2016 р. Державна фіскальна служба веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального.

У разі введення в експлуатацію нових пунктів, виведення з експлуатації чи зміни місцезнаходження пунктів з реалізації пального, виявлення розбіжностей або помилок у записах реєстру платників щодо таких пунктів платник податку подає реєстраційну заяву для внесення відповідних змін. Заява надсилається та приймається у порядку, встановленому для реєстрації.

Виключення платника податку з реєстру платників здійснюється:

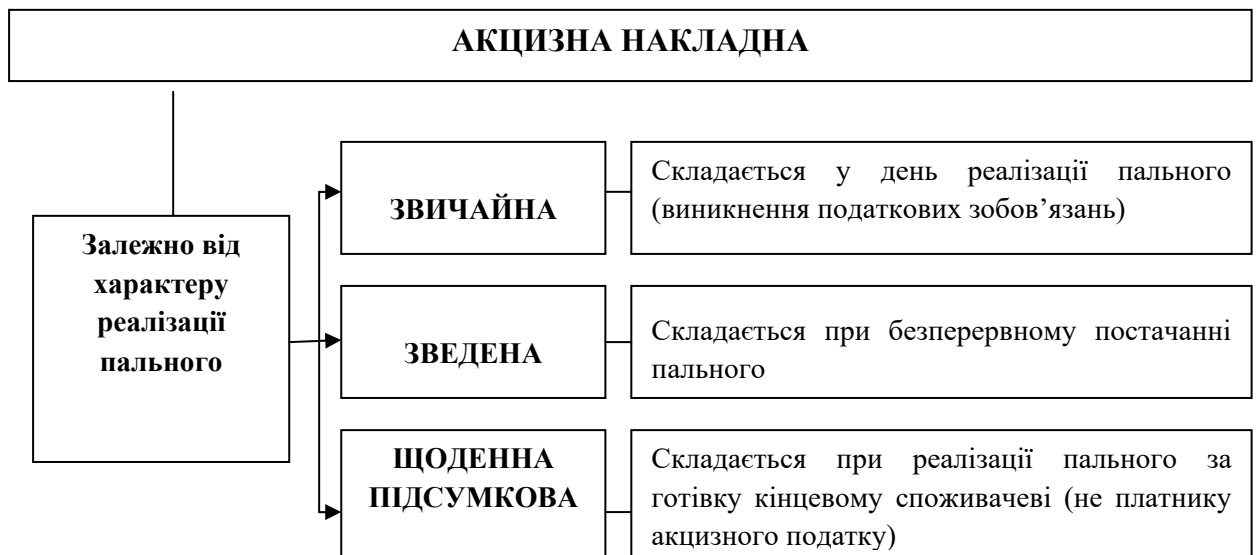
1) якщо відповідна особа подає реєстраційну заяву про анулювання реєстрації у разі припинення діяльності з реалізації пального. Заява надсилається у порядку, встановленому для реєстрації, розглядається контролюючим органом протягом трьох робочих днів після її подання. У такому разі датою анулювання реєстрації платника податку є дата виключення з реєстру платників;

2) за самостійним рішенням контролюючого органу за основним місцем обліку особи, стосовно якої до Єдиного державного реєстру внесено запис про припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичною особою - підприємцем. Таке рішення контролюючий орган приймає протягом трьох робочих днів після надходження відомостей з Єдиного державного реєстру. У такому разі датою анулювання реєстрації платника податку є дата внесення до Єдиного державного реєстру запису про припинення.

Платник акцизного податку при реалізації пального складає в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та реєструє її в Єдиному реєстрі акцизних накладних не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання.

Види акцизних накладних схематично наведено на рис. 4.3.

Звичайна акцизна накладна складається на обсяги пального втраченого, як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального. У разі здійснення операцій з реалізації пального, які передбачають відпуск пального через паливороздавальні колонки на автомобільних заправних станціях (комплексах), автомобільних газових заправних станціях, акцизна накладна складається у день проведення відпуску пального через паливороздавальні колонки на таких станціях незалежно від того, коли відбувся перехід права власності на таке пальне.



**Рис. 4.3. Види акцизних накладних**

Акцизна накладна може бути складена за **щоденними підсумками** операцій (якщо акцизні накладні не були складені на ці операції) за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД у разі здійснення реалізації пального за готівку кінцевому споживачеві (який не є платником акцизного податку), розрахунки за які проводяться через касу (реєстратори розрахункових операцій або через банківську установу чи платіжний пристрій (безпосередньо на поточний рахунок особи, що реалізує пальне). При цьому окремі обов'язкові реквізити акцизної накладної, що ідентифікують отримувача пального, не заповнюються.

У разі забезпечення безперервного постачання пального, особа, яка реалізує пальне, може скласти для кожного отримувача пального **зведені акцизні накладні** за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД не пізніше останнього дня такого місяця на весь обсяг реалізованого пального протягом такого місяця. Для цілей цього пункту під безперервним постачанням вважається забезпечення особою, яка реалізує пальне, можливості для отримувачів пального (контрагентів) отримувати пальне в будь-яку годину доби та будь-який день відповідного місяця. Акцизна накладна може бути складена не пізніше останнього дня звітного місяця на загальний обсяг втраченого пального протягом такого місяця за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, що втрачено.

В акцизній накладній зазначаються обов'язкові реквізити, а саме:

- а) порядковий номер акцизної накладної;
- б) дата складання акцизної накладної;
- в) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник акцизного податку, – особи, що реалізує пальне;
- г) код ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) особи, що реалізує пальне, та отримувача пального;
- г) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податків, – отримувача пального;
- д) код товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;

е) опис пального;

є) обсяг пального в літрах, приведених до  $t\ 15\ ^\circ\text{C}$ .

Акцизні накладні, які не надаються отримувачу пального, та акцизні накладні та розрахунки коригування, складені за операціями з реалізації пального суб'єктам господарювання та фізичним особам, які не є платниками акцизного податку, також підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних. Підтвердженням реєстрації акцизної накладної та розрахунку коригування є квитанція, яка надсилається протягом операційного дня.

З метою отримання акцизної накладної або розрахунку коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних, отримувач пального надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру акцизних накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію акцизної накладної та розрахунку коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та акцизну накладну, розрахунок коригування в електронному вигляді. Такі акцизна накладна і розрахунок коригування вважаються зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних та отриманими отримувачем пального.

З метою отримання особою, яка реалізує пальне, зареєстрованого в Єдиному реєстрі акцизних накладних розрахунку коригування, що підлягає реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувачем пального, така особа, що реалізує пальне, надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру акцизних накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію розрахунку коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та розрахунок коригування в електронному вигляді. Такий розрахунок коригування вважається зареєстрованим в Єдиному реєстрі акцизних накладних та отриманим особою, яка реалізує пальне.

Датою та часом надання акцизної накладної та розрахунку коригування в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, є дата та час, зафіксовані у квитанції.

Платник акцизного податку має право зареєструвати акцизну накладну та розрахунок коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних, в якій загальний обсяг реалізованого пального не перевищує обсяг, обчислений за формулою. Якщо обсяг є меншим за обсяг пального в акцизній накладній та розрахунку коригування, які платник податку повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних, то платник податку зобов'язаний перерахувати до бюджету суму коштів у розмірі акцизного податку за відповідний обсяг реалізованого пального, самостійно розрахованого за ставками, та зареєструвати заявку на поповнення обсягу залишку пального в системі електронного адміністрування реалізації пального.

У випадку повернення частини чи всього обсягу пального особі, яка реалізує пальне, або виникає потреба у виправленні помилок, допущених при складанні акцизної накладної, показники такої акцизної накладної підлягають коригуванню шляхом складання розрахунку коригування та реєстрації його в Єдиному реєстрі акцизних накладних:

➤ особою, яка реалізує пальне, якщо передбачається збільшення обсягів реалізованого пального або якщо коригування показників у підсумку не змінює обсяг реалізованого пального;

➤ отримувачем пального, якщо передбачається зменшення обсягів реалізованого пального, для чого особа, яка реалізує пальне, надсилає складений розрахунок коригування отримувачу пального. При цьому особа, що реалізує

пальне, має право зменшити обсяг реалізованого пального за таким розрахунком коригування після його реєстрації в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувачем пального.

Розрахунок коригування, складений платником податку до акцизних накладних з реалізації пального не платникам акцизного податку, або розрахунок коригування, складений за іншими операціями, ніж реалізація пального отримувачам пального, підлягає реєстрації у Єдиному реєстрі акцизних накладних таким платником податку.

У разі порушення особою, яка реалізує пальне, порядку заповнення та порядку реєстрації акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних отримувач пального має право протягом 60 календарних днів, що настають за днем реалізації пального, подати до контролюючого органу заяву із скаргою на таку особу, яка реалізує пальне. До заяви додаються копії первинних документів, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що підтверджують факт отримання такого пального. Надходження такої заяви із скаргою є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки зазначеної особи, яка реалізує пальне.

Після внесення платника акцизного податку до реєстру платників акцизного збору Казначейством автоматично без укладення договору та на безоплатній основі відкривається електронний рахунок. На електронний рахунок платник податку зараховує необхідну суму коштів виключно з власного поточного рахунка. Електронний рахунок відкривається платнику податку для перерахування акцизного податку в сумах, необхідних для реєстрації платником податку заявок на поповнення обсягів залишків пального. Кошти, зараховані платником податку на електронний рахунок, автоматично перераховуються Казначейством на бюджетний рахунок, призначений для сплати акцизного податку з реалізації пального, протягом того операційного дня, в який такі кошти зараховані на електронний рахунок.

Перерахування сум податкового зобов'язання з акцизного податку з реалізованого пального протягом звітного періоду, задекларованого в декларації з акцизного податку за звітний (податковий період), здійснюється платником податку самостійно з власного поточного рахунка до відповідного бюджету в строки, передбачені ПКУ, з урахуванням сум податку, що були перераховані таким платником на його електронний рахунок.

Державна фіскальна служба веде автоматичний облік реалізації пального за допомогою Системи електронного адміністрування у розрізі платників податку:

- обсягів пального, що містяться у виданих та отриманих акцизних накладних та розрахунках коригування до акцизних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД;

- обсягів пального в розрізі кодів згідно з УКТЗЕД, виробленого на митній території України або ввезеного на митну територію України, з яких сплачено акцизний податок;

- обсягів пального в розрізі кодів згідно з УКТЗЕД, на які платники податку зареєстрували заявки в Системі електронного адміністрування реалізації пального на поповнення обсягів залишку пального за рахунок сплачених через електронні рахунки коштів до бюджету;

- обсягів залишків пального, на які платники податку мають право

зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних у розрізі кодів згідно з УКТЗЕД;

➤ сум сплаченого акцизного податку, овердрафту та залишків сум акцизного податку, в межах яких платники податку мають право зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишків пального.

Платник акцизного податку має право шляхом надіслання запиту до Державної фіскальної служби отримати інформацію про суми таких залишків.

Одиницею обліку обсягів пального в Системі електронного адміністрування реалізації пального є літри пального, приведені до температури 15 °С. При цьому відпущені літри через паливороздавальні колонки на автомобільних заправних станціях (комплексах), автомобільних газових заправних станціях вважаються літрами, приведеними до температури 15 °С. Така одиниця обліку пального повинна використовуватись у первинних бухгалтерських документах, акцизних накладних та розрахунках коригування до акцизних накладних, заявці на поповнення обсягів залишків пального, декларації з акцизного податку.

Державна фіскальна служба в Системі електронного адміністрування реалізації пального автоматично відкриває платникам податку облікові картки, в яких автоматично обліковуються:

➤ обсяги залишків пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД, в межах яких платники податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

➤ суми залишків акцизного податку, перерахованого платниками податку на електронні рахунки з урахуванням овердрафту, в межах яких платники податку мають право зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишків пального.

Платник акцизного податку має право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних на обсяг залишків пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД (**ΣАНакл**), обчислений за такою формулою:

$$\begin{aligned} \Sigma \text{АНакл} &= \Sigma \text{АНаклОтр} + \Sigma \text{АМитн} + \Sigma \text{ЗаявкиПоповн} - \\ &- \Sigma \text{КоригЗаявкиПопов} - \Sigma \text{АНаклВид} - \Sigma \text{Втрат}, \end{aligned}$$

де **ΣАНаклОтр** – загальний обсяг пального за отриманими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

**ΣАМитн** – загальний обсяг пального, ввезеного на митну територію України, оформленого належним чином митними деклараціями, з якого сплачено акцизний податок;

**ΣЗаявкиПоповн** – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в Системі електронного адміністрування реалізації пального заявками на поповнення обсягу залишку пального із списанням з електронних рахунків грошових коштів сплаченого акцизного податку в бюджет.

У разі коли у платника акцизного податку в результаті зміни фізико-хімічних показників пального є необхідність провести збільшення обсягів пального за певним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД і при цьому одночасно

зменшити обсяги пального за іншим кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, такий платник податку може оформити заявку на поповнення обсягу залишку пального, в якій зазначаються обсяги пального, які збільшуються та які зменшуються;

**ΣКоригЗаявкиПопов** – загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в Системі електронного адміністрування реалізації пального коригуваннями до заявок на поповнення обсягу залишку пального, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг залишку пального;

**ΣАНаклВид** – загальний обсяг пального за виданими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

**ΣВтрат** – загальний обсяг пального, втраченого як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального, що засвідчені відповідним актом втрати, псування чи знищення пального.

Розрахунок показників, що беруть участь в обчисленні обсягу залишків пального за зазначеною формулою, здійснюється наростаючим підсумком починаючи з 1 березня 2016 р. на підставі документів (акцизної накладної, розрахунку коригування до акцизної накладної, митної декларації, заявки на поповнення обсягів залишку пального, коригування до заявок на поповнення обсягів залишку пального), складених починаючи з 1 березня 2016 р.

Зміна показників у зазначеній формулі здійснюється протягом операційного дня, що настає за днем отримання документів, на підставі яких перераховуються такі показники.

Протягом 20 календарних днів починаючи з 1 березня 2016 р. платник податку зобов'язаний подати до контролюючого органу акт проведення інвентаризації обсягів залишку пального станом на початок дня 1 березня 2016 р., із зазначенням адрес об'єктів, на яких зберігаються відповідні обсяги залишків пального, перелік резервуарів, у яких зберігаються обсяги залишку пального, з їх технічними параметрами (фізична місткість, що відповідає технічним паспортам), правовстановлюючі документи на відповідні об'єкти та документи, що засвідчують правові підстави експлуатації таких об'єктів.

Дані акта проведення інвентаризації обсягів залишку пального можуть бути перевірені контролюючим органом у встановленому порядку протягом шести календарних місяців із дати його подання.

Зазначені в акті інвентаризації обсяги залишку пального у розрізі кодів згідно з УКТЗЕД одноразово збільшують показник (**ΣАНакл**) за відповідними кодами згідно з УКТЗЕД як обсяг, на який платник податку має право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

У разі, коли у платника податку виникає потреба поповнити обсяги залишків пального в Системі електронного адміністрування реалізації пального, він має право надіслати у Державну фіскальну службу заявку на поповнення обсягів залишку пального, яка реєструється в Системі електронного адміністрування реалізації пального, за умови наявності у такого платника сум залишку акцизного

податку, перерахованого платником на електронний рахунок, та наявності обсягів залишку пального, що зменшуються згідно із заявкою.

Заявка на поповнення обсягів залишку пального складається особою, що здійснює реалізацію пального, у разі, коли виникає потреба поповнити обсяги залишку пального в Системі електронного адміністрування реалізації пального. Заявки на поповнення обсягу залишку пального в системі електронного адміністрування реалізації пального повинні містити такі обов'язкові поля (реквізити):

- а) порядковий номер заявки;
- б) дата складання заявки;
- в) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник акцизного податку, – особи, що реєструє заявку на поповнення обсягу залишку пального;
- г) код ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) платника податку, що реєструє заявку на поповнення обсягу залишку пального;
- г) код товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;
- д) опис пального;
- е) обсяг пального в літрах, приведених до t 15 С до зарахування в Системі електронного адміністрування реалізації пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД;
- є) ставка акцизного податку на відповідне пальне, що встановлена на дату реалізації пального;
- ж) курс Національного банку України, що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація пального;
- з) сума акцизного податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, розрахованого за ставкою акцизного податку та обсягами пального, що містяться в таких заявках;
- и) номер та дата заявки на поповнення обсягу залишку пального у випадку складання коригування до заявок на поповнення обсягу залишку пального в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Сума залишків акцизного податку, в межах якої платник податку має право на реєстрацію заявки на поповнення обсягів залишку пального (**ΣЗап**), обчислюється як загальна сума поповнення платником з поточного рахунка його електронного рахунка (**ΣПопрах**) за вирахуванням загальної суми акцизного податку, що міститься в зареєстрованих в Системі електронного адміністрування реалізації пального заявках на поповнення обсягів залишку пального (**ΣАп**) з урахуванням коригувань до цих заявок такого платника. Такі суми обчислюються нарастаючим підсумком починаючи з 1 березня 2016 р.

Платникам акцизного податку, які є виробниками пального, якими були задекларовані до сплати до бюджету та погашені зобов'язання з акцизного податку з реалізації пального у 12-місячному періоді починаючи з березня 2015 р., контролюючий орган відкриває на обліковій картці овердрафт у сумі, що дорівнює середньомісячному розміру сум податку, які за останні відповідні 12 звітних (податкових) місяців (березень 2015 р. – лютий 2016 р.) були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені.

За рахунок сум такого овердрафту збільшуються показники суми залишку акцизного податку, на яку платник податку має право реєструвати заявку на



поповнення обсягів залишку пального в Системі електронного адміністрування реалізації пального без наявності на обліковій картці сум коштів сплаченого акцизного податку.

Вперше сума овердрафту відкривається на шостий робочий день з дня початку перехідного періоду роботи Системи електронного адміністрування реалізації пального.

Такий овердрафт щокварталу (протягом першого числа відповідного кварталу) підлягає автоматичному перерахунку з урахуванням показника середньомісячного розміру сум податку, які за останні 12 звітних (податкових) місяців станом на дату такого перерахунку були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені. Такий перерахунок здійснюється шляхом віднімання суми попереднього розрахунку та додавання суми згідно з поточним перерахунком.

У разі збільшення обсягу пального за певним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД з одночасним зменшенням обсягів пального за іншим кодом товарної підкатегорії згідно з УКТЗЕД такий платник податку може оформити заявку на поповнення обсягів залишку пального, в якій зазначаються обсяги пального, які збільшуються, та які зменшуються.

Якщо суми акцизного податку на таке пальне є рівними, така заявка оформляється з нульовою сумою акцизного податку і реєструється без зміни показника ( **$\Sigma A_n$** ).

У разі коли сума акцизного податку на пальне, обсяги залишку якого збільшуються, є більшою, ніж сума акцизного податку на пальне, обсяг залишків якого зменшується у зв'язку із зміною їх фізико-хімічних показників, заявка на поповнення обсягу залишку пального оформляється на суму різниці сум акцизного податку, розрахованих за відповідними ставками з відповідних обсягів залишку пального, що збільшуються та зменшуються, та реєструється із збільшенням показника ( **$\Sigma A_n$** ).

У разі коли сума акцизного податку на пальне, обсяги залишків якого збільшуються, є меншою, ніж сума акцизного податку на пальне, обсяги залишку якого зменшуються у зв'язку із зміною їх фізико-хімічних показників, заявка на поповнення обсягу залишку пального оформляється з нульовою сумою акцизного податку і реєструється без зміни показника ( **$\Sigma A_n$** ).

У разі виявлення помилок у зареєстрованих заявках на поповнення обсягів залишку пального, платник податку має право в межах 365 днів з дати складення заявки зареєструвати коригування до такої заявки, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг пального в межах обсягів залишків пального ( **$\Sigma A_{накл}$** ). Зазначене коригування до заявки на поповнення обсягу залишку пального повинно відображатися у декларації з акцизного податку за період, в якому відбулося таке коригування.

Акцизні склади, на території яких здійснюється виробництво, оброблення (переоброблення), змішування, навантаження-розвантаження, зберігання пального, повинні бути з 01 січня 2017 р. обладнані витратомірами-лічильниками та рівнемірами – лічильниками рівня таких товарів у резервуарі, які зареєстровані в Єдиному державному реєстрі витратомірів-лічильників та рівномірів-лічильників рівня пального у резервуарі. Треба зазначити, що відповідно до ст. 128<sup>1</sup>.1 ПКУ вивезення пального з території акцизного складу або транспортування такої продукції без відмітки представника контролюючого органу на товарно-

транспортній накладній про погодження відпуску тягнуть за собою накладання штрафу у розмірі 200 відсотків вартості вивезеної або транспортованої продукції, але не менше 15000 гривень.

Відповідно до п. 120<sup>2</sup>.1 ПКУ порушення платниками акцизного податку граничних термінів реєстрації акцизних накладних і розрахунків коригування до акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних тягне за собою накладання штрафу в розмірі:

- 2 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації до 15 календарних днів;
- 10 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;
- 20 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;
- 30 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації від 31 до 90 календарних днів;
- 40 відсотків від суми акцизного податку з відповідних обсягів пального у разі терміну реєстрації на 91 і більше календарних днів.

Відсутність з вини платника акцизного податку реєстрації акцизної накладної в Єдиному реєстрі акцизних накладних протягом більше як 120 календарних днів після дати, на яку платник зобов'язаний скласти податкову накладну і розрахунок коригування тягне за собою накладання штрафу в розмірі 50 відсотків суми акцизного податку з відповідних обсягів пального, на які платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну і розрахунок коригування.

#### ***4.5. ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ З АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ***

Форма Декларації акцизного податку затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» від 23 січня 2015 р. № 14. Декларація складається із загальної частини, що містить необхідні обов'язкові реквізити платника, та шести розділів, що складаються платниками залежно від виду підакцизних товарів, додатків розрахунків для обчислення суми податку залежно від виду встановлених ставок акцизного податку, а також розділу, що заповнюється працівниками Державної фіскальної служби України.

У загальній частині Декларації платник вказує тип поданої Декларації (звітна, звітна нова, уточнююча), звітний (податковий) період, за який подається Декларація, а у разі уточнення показників попередніх звітних періодів – також звітний (податковий) період, що уточнюється. Для уточнюючої декларації звітний (податковий) період та звітний (податковий) період, що уточнюється, заповнюються однаковими значеннями, що відповідають звітному (податковому) періоду, що уточнюється.

У Декларації вказуються згідно з реєстраційними документами повне найменування та код за ЄДРПОУ для юридичної особи (відокремленого підрозділу) та прізвище, ім'я, по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта – для фізичної особи – платника

податку. Серію та номер паспорта зазначають фізичні особи, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Місце провадження діяльності зазначають суб'єкти господарювання роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів.

Усі показники у Декларації (крім додатків) проставляються у гривнях без копійок з відповідним округленням за загальновстановленими правилами. Декларація підписується: керівником платника або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу; фізичною особою – платником або його законним представником.

Декларація за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, подається платником щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду до контролюючого органу за місцем реєстрації такого платника. Місцем реєстрації платника, що є суб'єктом господарювання роздрібної торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів, є місцезнаходження пункту продажу товарів.

Платник акцизного податку, який має діючі (у тому числі призупинені) ліцензії на право провадження діяльності з підакцизною продукцією, яка підлягає ліцензуванню згідно із законодавством, зобов'язаний подавати Декларацію за кожний звітний (податковий) період незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді.

Декларація подається до контролюючого органу особисто платником або уповноваженою ним особою, або надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення, або надається засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

У разі подання платником до контролюючого органу Декларації, заповненої з порушеннями вимог, такий контролюючий орган зобов'язаний надати такому платнику письмове повідомлення про відмову у прийнятті Декларації із зазначенням причин такої відмови: у разі отримання поштою або засобами електронного зв'язку – протягом п'яти робочих днів з дня її отримання, у разі отримання особисто – протягом трьох робочих днів з дня її отримання. У разі отримання відмови контролюючого органу у прийнятті Декларації платник має право подати нову Декларацію та сплатити штраф у разі порушення строку її подання або оскаржити рішення контролюючого органу у встановленому законодавством порядку.

Платник, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт недоплати – заниження податкового зобов'язання минулих звітних (податкових) періодів, зобов'язаний надати:

- або уточнюючу Декларацію разом із розрахунком суми акцизного податку, що збільшує або зменшує податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах, сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків такої суми до подання уточнюючої Декларації;
- або розрахунок суми акцизного податку, що збільшує або зменшує

податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах (додаток 8) у складі звітної (звітної нової) Декларації за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, і сплатити суму податкового зобов'язання за звітний (податковий) період, суму недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків суми такої недоплати до подання звітної (звітної нової) Декларації.

Якщо після подачі Декларації за звітний період платник подає нову Декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку її подання за такий самий звітний період, штрафи не застосовуються.

Структура Декларації акцизного податку та додатків до неї наведена у таблиці 4.4.

**Таблиця 4.4**

**Структура декларації акцизного податку та додатків до неї**

<b>Декларація</b>	<b>Назва</b>
Декларація акцизного податку	Розділ А. Податкові зобов'язання із спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива та продуктів із вмістом спирту етилового 8,5 відсотків об'ємних одиниць та більше
	Розділ Б. Податкові зобов'язання з тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, тютюнової сировини, тютюнових відходів
	Розділ В. Податкові зобов'язання з нафтопродуктів, скрапленого газу, речовин, що використовуються як компоненти моторних палив, палива моторного альтернативного, біодизеля та його суміші (що не містять або містять менш як 70 мас. % нафти або нафтопродуктів, одержаних з бітумінозних порід) на основі моноалкільних складних ефірів жирних кислот, визначених у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 статті 215 розділу VI ПКУ
	Розділ Г. Податкові зобов'язання з автомобілів легкових, кузовів до них, причепів та напівпричепів, мотоциклів (включаючи мопеди), велосипедів з допоміжним мотором, з колясками або без них, моторних транспортних засобів, призначених для перевезення 10 осіб і більше, моторних транспортних засобів для перевезення вантажів
	Розділ І. Податкові зобов'язання з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів
	Розділ Д. Податкові зобов'язання з оптового постачання електричної енергії та виробництва електричної енергії, проданої поза оптовим ринком електричної енергії
Додаток 1	Розрахунок суми акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), на які встановлено специфічні ставки акцизного податку
Додаток 2	Розрахунок суми акцизного податку з тютюнових виробів, на які встановлено специфічні та адвалорні ставки акцизного податку одночасно
Додаток 3	Розрахунок суми акцизного податку з алкогольних напоїв (стаття 225 розділу VI ПКУ)
Додаток 4	Розшифровка оборотів, які не підлягають оподаткуванню, звільняються від оподаткування, оподатковуються за нульовою ставкою
Додаток 5	Розрахунок суми акцизного податку з втрачених марок акцизного податку, що були придбані для маркування тютюнових виробів
Додаток 6	Розрахунок суми акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів

Декларація	Назва
Додаток 7	Розрахунок суми акцизного податку з оптового постачання електричної енергії та виробництва електричної енергії, проданої поза оптовим ринком електричної енергії
Додаток 8	Розрахунок суми акцизного податку, що збільшує або зменшує податкові зобов'язання внаслідок виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах
Додаток 9	Зразок доповнення до декларації акцизного податку відповідно до пункту 46.4 статті 46 глави 2 розділу II ПКУ

Сплата податкових зобов'язань акцизного податку проводиться протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку подання декларації акцизного податку до контролюючого органу.

Суми акцизного податку з алкогольних напоїв, для виробництва яких використовується спирт етиловий неденатурований та виробниками тютюнових виробів сплачується під час придбання акцизних марок. Власник готової продукції, виробленої з давальницької сировини, сплачує податок виробнику не пізніше дати відвантаження готової продукції власнику. Акцизний податок при імпорті підакцизних товарів сплачується до або в день подання митної декларації.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Охарактеризуйте генезис розвитку акцизного податку в Україні.
2. Назвіть платників акцизного податку.
3. Як визначається об'єкт оподаткування акцизного податку залежно від виду підакцизного товару?
4. Що є базою оподаткування акцизного податку залежно від виду підакцизного податку?
5. Як визначається база оподаткування акцизного товару з товарів, які ввозяться на митну територію України?
6. Охарактеризуйте порядок оформлення акцизних накладних при реалізації пального.
7. Який порядок оподаткування акцизним податком деяких підакцизних товарів залежно від напрямку їх використання?
8. Охарактеризуйте особливий порядок оподаткування акцизним податком алкогольних напоїв і тютюнових виробів.
9. Охарактеризуйте особливий порядок нарахування акцизним податком операцій при реалізації пального.
10. Які види акцизних марок на алкогольні напої і тютюнові вироби існують?
11. Які є види ставок акцизного податку?
12. Поясніть мету утворення акцизних складів.
13. Охарактеризуйте сутність електронного адміністрування реалізації пального.
14. Розкрийте особливості виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів.
15. Як здійснюється оподаткування акцизним податком тютюнових виробів за адвалерними ставками?
16. В чому полягають особливості оподаткування акцизним податком товарів, які ввозяться на митну територію України?
17. Як визначається дата виникнення податкових зобов'язань з акцизного

податку?

18. Як здійснюється реєстрація акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних на обсяг реалізованого пального?

19. В чому полягає контроль за сплатою акцизного податку?

20. Охарактеризуйте порядок сплати акцизного податку залежно від виду підакцизних товарів.

21. Охарактеризуйте особливості порядку реєстрації товарно-транспортних накладних при переміщенні спирту і алкогольних напоїв.

22. Охарактеризуйте порядок коригування податкових зобов'язань акцизного податку при реалізації пального.

23. Охарактеризуйте порядок нарахування акцизного податку для транспортних засобів.

24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з акцизного податку.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

#### **1). Не є об'єктом оподаткування акцизним податком:**

- a) оптове постачання електричної енергії;
- b) оптова реалізація алкогольних напоїв;
- c) ввезення на митну територію України вантажного автомобільного транспорту;
- d) ввезення на митну територію України легкового автомобільного транспорту;
- e) роздрібна реалізація пального.

#### **2). Операції з підакцизними товарами, які звільнені від оподаткування:**

- a) оптове постачання електричної енергії;
- b) оптова реалізація алкогольних напоїв;
- c) переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у легковий автомобіль;
- d) ввезення на митну територію України легкового автомобільного транспорту;
- e) реалізація відходів тютюнової сировини для знищення.

#### **3). Адвалерна ставка акцизного податку встановлена тільки для:**

- a) електричної енергії;
- b) пального;
- c) тютюнових виробів;
- d) алкогольних напоїв;
- e) легкових автомобілів.

#### **4). Адвалерна і специфічні ставки акцизного податку одночасно встановлені тільки для:**

- a) електричної енергії;
- b) пального;
- c) сигарет без фільтру;
- d) алкогольних напоїв;
- e) легкових автомобілів.

#### **5) Акцизний податок з товарів, вироблених на митній території України**

**за ставками в іноземній валюті сплачується у національній валюті, що розраховується за офіційним курсом гривні до іноземній валюті, встановлений Національним банком України:**

- а) що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу;
- б) що діє на перший день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- с) що діє на двадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- д) що діє на п'ятнадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- е) що діє на перший день кварталу, що передує кварталу в якому здійснює.

**6) При роздрібній торгівлі підакцизними товарами акцизний податок за ставками в іноземній валюті розраховується у національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземної валюті, встановлений Національним банком України:**

- а) що діє на перший день кварталу, в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу;
- б) що діє на перший день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- с) що діє на двадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- д) що діє на п'ятнадцятий день місяця, що передує кварталу, в якому здійснюється реалізація акцизного товару і залишається незмінним протягом звітного кварталу;
- е) що діє на перший день кварталу, що передує кварталу в якому здійснюється реалізація підакцизного товару і залишається незмінним протягом кварталу.

**7). Акцизна накладна складається в електронній формі при:**

- а) реалізації легкового автомобіля;
- б) реалізації електричної енергії;
- с) ввезенні на митну територію України алкогольних напоїв;
- д) ввезенні на митну територію України пального;
- е) реалізації пального.

**8). Не є об'єктом оподаткування акцизним податком передача пального:**

- а) за договором комісії;
- б) за договором міні;
- с) за договором доручення;
- д) за договором дарування;
- е) за договором зберігання.

**9). Акцизна накладна реєструється у Єдиному реєстрі акцизних накладних:**

- а) у день її складання;
- б) не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою її складання;
- с) не пізніше десяти календарних днів, наступних за датою її складання;

- d) не пізніше п'яти календарних днів, наступних за датою її складання;
- e) не пізніше двадцяти календарних днів, наступних за датою її складання.

**10). Акцизні склади утворюються з метою запобігання та боротьби з незаконним виробництвом і обігом:**

- a) тютюнових виробів;
- b) лікєро-горілочаних виробів та пального;
- c) алкогольних напоїв;
- d) легкових автомобілів;
- e) електричної енергії.

**11). Товарно-транспортні накладні на перевезення лікєро-горілочаних виробів повинні бути:**

- a) підписані підприємством з якого відвантажується продукція;
- b) підписані представником контролюючого органу;
- c) внесенні до Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв;
- d) підписані підприємством на якому вироблена продукція;
- e) підписанні підприємством – відвантажника, внесенні до Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв, підписані представником контролюючого органу.

**12). Датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку при роздрібній реалізації підакцизних товарів фізичним особам – підприємцям платникам єдиного податку є:**

- a) дата оформлення розрахункового документа;
- b) дата підписання акту приймання-передачі продукції;
- c) дата надходження оплати за проданий товар;
- d) дата фізичного відпуску;
- e) дата передачі продукції.

**13). Датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку при постачанні електричної енергії є:**

- a) дата оформлення розрахункового документа;
- b) дата підписання акту приймання-передачі продукції;
- c) дата надходження оплати за проданий товар;
- d) дата фізичного відпуску;
- e) дата передачі продукції.

**14). Одиницею обліку обсягів палива в Системі електронного адміністрування реалізації пального є:**

- a) літри, приведені до температури 15 °С;
- b) літри, приведені до температури 20 °С;
- c) літри;
- d) кілограми;
- e) тони.

**15). Розрахунок коригування до акцизної накладної, що передбачає зменшення реалізації пального покупцю – не платнику акцизного податку**



**виписується і реєструється в Системі електронного адміністрування реалізації пального:**

- а) особою, яка реалізує пальне;
- б) виписується особою, яка реалізувала паливо і реєструється отримувачем пального;
- в) отримувачем пального;
- г) виписується отримувачем пального і реєструється особою, яка реалізувала пальне;
- д) одночасно особою, що реалізувала пальне і отримувачем пального.

**16). Юридичні особи та фізичні особи – підприємці при здійсненні реалізації пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники акцизного податку з реалізації пального у такі строки:**

- а) не пізніше ніж за три робочих дні до початку здійснення реалізації пального;
- б) до 15 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального;
- в) до 20 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального;
- г) до 25 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального;
- д) до 10 числа місяця, що передує місяцю, в якому буде здійснюватися реалізація пального.

**17). При поверненні акцизних марок покупцем марок:**

- а) сума сплаченого акцизного податку повертається або зараховується в рахунок майбутніх платежів, вартість акцизних марок не відшкодовується;
- б) сума сплаченого акцизного податку повертається або зараховується в рахунок майбутніх платежів, вартість акцизних марок повертається;
- в) сума сплаченого акцизного податку і вартість акцизних марок повертається;
- г) сума сплаченого акцизного податку зараховується в рахунок майбутніх платежів, вартість акцизних марок не повертається;
- д) сума сплаченого акцизного податку зараховується в рахунок майбутніх платежів, вартість акцизних марок повертається.

**18). Акцизна марка для тютюнових виробів імпортного виробництва використовується у такій кольоровій гамі:**

- а) синій;
- б) зелений;
- в) фіолетовий;
- г) оранжевий;
- д) червоний.

**19). Маркуванню підлягають усі алкогольні напої із вмістом спирту етилового:**

- а) понад 8,5 відсотка об'ємних одиниць;
- б) понад 7,5 відсотка об'ємних одиниць;
- в) понад 9,5 відсотка об'ємних одиниць;

- d) понад 10,5 відсотка об'ємних одиниць;
- e) понад 12,5 відсотка об'ємних одиниць.

**20). Встановлення максимальних роздрібних цін тютюнових виробів здійснюється виробником шляхом подання:**

- a) декларації про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця;
- b) довідки про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця;
- c) заявки-розрахунку про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 10 та 25 числа місяця;
- d) декларації про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 15 числа місяця;
- e) декларації про максимальні роздрібні ціни до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, в електронній формі не пізніше ніж 5 числа місяця.

## РОЗДІЛ 3 ПРЯМІ ПОДАТКИ В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

### **ТЕМА 5. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

#### **5.1. Економічна сутність податку на прибуток**

#### **5.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на прибуток**

#### **5.3. Особливості оподаткування податком на прибуток окремих видів діяльності та операцій**

#### **5.4. Основні вимоги щодо подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств**

#### **5.1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

Податок на прибуток підприємств – одна з найрозвиненіших форм оподаткування, яка має багатовікову історію. Цей податок є платою з боку виробництва за сприятливі умови господарювання, тобто вилучаючи частину доходів юридичних осіб, держава гарантує їм ефективніше використання капіталу, що залишається в їх розпорядженні. Податок на прибуток за своєю економічною сутністю є прямим податком. Його розмір прямо залежить від розміру прибутку платника. Тому його вплив на результати господарської діяльності досить істотний [142, с. 184].

Оподаткування прибутку здійснюється за допомогою відповідного механізму, який характеризується як система спеціально розроблених і законодавчо закріплених форм і методів оподаткування фізичних та юридичних осіб. До основних елементів механізму оподаткування прибутку належать: об'єкти оподаткування, податкові ставки та податкові пільги [143, с. 97].

В Україні податок на прибуток підприємств почали застосовувати з 1991 року. Як основний вид прямого податку з юридичних осіб він закріпився з 1995 року й справлявся на підставі Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Відповідний фінансово-правовий акт неодноразово змінювався, така нестабільність нормативно-правової бази негативно вплинула на діяльність підприємств [143, с. 98]. Сьогодні набирають чинності нові правила оподаткування податком на прибуток, встановлені у розділі III ПКУ, що мають на меті стабілізувати процес оподаткування суб'єктів господарювання [142, с. 184].

Досвід України у створенні системи оподаткування прибутку (доходу) свідчить про брак чіткої державної концепції податкової політики. Протягом 1991-1997 рр. неодноразово змінювався об'єкт оподаткування. У цей період об'єктами оподаткування послідовно були: 1991 р. – прибуток, 1992 р. – валовий дохід, 1993 р. (перший квартал) – прибуток, 1993 (з другого кварталу) – 1994 рр. – валовий дохід, 1995–1997 рр. (до 1 липня) – прибуток, що визначався коригуванням балансового прибутку, з 1 липня 1997р. – прибуток, що визначався через коригування валового доходу. Непослідовність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку створювали значні труднощі для платників податків і справили негативний вплив на розвиток підприємницької діяльності в цілому [200].

У світовій практиці податок на прибуток підприємств є однією з основних частин бюджету будь-якої країни, причому у більшості країн ставка податку не є єдино визначеною – існують знижені, мінімальні й максимальні ставки податку (таблиця 5.1) [214].

**Таблиця 5.1**

**Ставки податку на прибуток в європейських країнах**

№ з/п	Країна	Ставки податку на прибуток
1	Албанія	10 %
2	Австрія	55 %
3	Білорусь	15 %
4	Бельгія	33,99 %
5	Боснія і Герцеговина	0 %
6	Болгарія	10 % – базова ставка; 15 %, 20 %, 25 % – прогресивні
7	Хорватія	40 % (за винятком 35,2 % загальної суми страховки, що сплачується з доходів)
8	Кіпр	35 %
9	Чехія	22 %
10	Данія	55,56 % (у тому числі 8 % соціального забезпечення, виплачуваного робітнику, виключаючи 0,42 – 1,48 % церковного податку на членів національної церкви Данії)
11	Естонія	20 % (+2,4% страхування на випадок безробіття, 0,8% сплачується роботодавцем, 1,6% сплачує робітник, 33 % соціального забезпечення, яке нараховується до бруто заробітної плати роботодавцем) близько 57,8 % в цілому.
12	Фінляндія	56,05 % – 62,05% в залежності від муніципалітету в тому числі 7,8 % внески на соціальне страхування
13	Франція	49 % (45 % +4 % для щорічного доходу, що перевищує 500000 євро)
14	Німеччина	45% (нараховується з доходу, який перевищує 8,004 євро на рік починаючи з 13,5% й поступово по мірі зростання доходу ставка зростає до 45%. Дохід, розмір якого нижче порога 8,004 євро на рік не оподатковується, ставка податку складає – 0%)
15	Греція	53 % (45 % +8 % солідарного податку)
16	Угорщина	15 % (додаткові внески у розмірі 10 % від соціального забезпечення співробітників та 24 % соціального забезпечення роботодавця, а також охорона здоров'я – 7 % за рахунок роботодавця)
17	Ісландія	46,24%
18	Ірландія	52% (додаткові внески у розмірі 4%, пов'язані з оплатою праці та соціальним страхуванням (PRSI), та 8% – Універсальний Social Charge (ОСК)). Додаткова плата у розмірі 3% передбачена для самозайнятих осіб які мають дохід вище 100000 євро, незалежно від віку)
19	Італія	45 %
20	Латвія	23 %
21	Ліхтенштейн	17,89 % (при цьому 11,6 % – внески на соціальне забезпечення, які розподіляються між роботодавцем та робітником). В середньому при доході у розмірі 100000 доларів США ставка податку на прибуток становить 7,6 %. ставки податку на прибуток. Ставка податку на приріст капіталу становить 0%.
22	Литва	5,5 % (в тому числі 15% – податок на прибуток, 34% – соціальне страхування, 6% – медичне страхування)
23	Люксембург	40 %
24	Республіка Македонія	37 % (в тому числі податок на прибуток – 10 %, обов'язкове державне пенсійне страхування – 18 %, обов'язкове державне медичне страхування – 7,3 %, обов'язкове страхування на випадок от безробіття – 1,2 %, обов'язкове страхування від тілесних ушкоджень –

№ з/п	Країна	Ставки податку на прибуток
		0,5 %)
25	Мальта	35 %
26	Чорногорія	9 %
27	Нідерланди	52 %
28	Норвегія	46,9 % (в тому числі 14,1 % – внески у Фонд Соціального забезпечення за рахунок коштів роботодавця, 8,2 % – внески до Пенсійного фонду)
29	Польща	19 %
30	Португалія	46,5 % (додаткові внески в розмірі 11 % соціального забезпечення за рахунок працівника та 23,75 % соціального забезпечення – за рахунок коштів роботодавця)
31	Румунія	45 % (включає внески на соціальне страхування від робітника та роботодавця)
32	Сербія	10-52 % податок на приріст капіталу (15 % – стандартна ставка податку на прибуток; 10 % – додаткові внески робітника, 13 % – внески до Державного Пенсійного фонду, 6,5 % – внески до фонду охорони здоров'я, 0,5 % – внески до фонду безробіття, додаткові внески роботодавця: 11 % – Державний Пенсійний фонд, 6,5 % – фонд охорони здоров'я, 0,5 % – фонд безробіття, максимальні внески блоковані (сума змінюється щомісячно))
33	Словаччина	19 % (додаткові внески 4 % – на охорону здоров'я робітника та 10 % – на медичну допомогу за рахунок роботодавця, 94 % соціального забезпечення – за рахунок робітника та 19,4 % соціального забезпечення – за рахунок роботодавця)
34	Словенія	50 %
35	Іспанія	42 %
36	Швеція	56,6 % (67 % включаючи соціальне забезпечення, що сплачується за рахунок роботодавця)
37	Швейцарія	40 %
38	Україні	17 %
39	Великобританія	47 % (45% загальної суми складає податок на доходи, що перевищують £150000, 40% – на доходи від £42000 до £150000, 20% – від £11000 до £42000, 0% – доходи, нижчі від £11000)

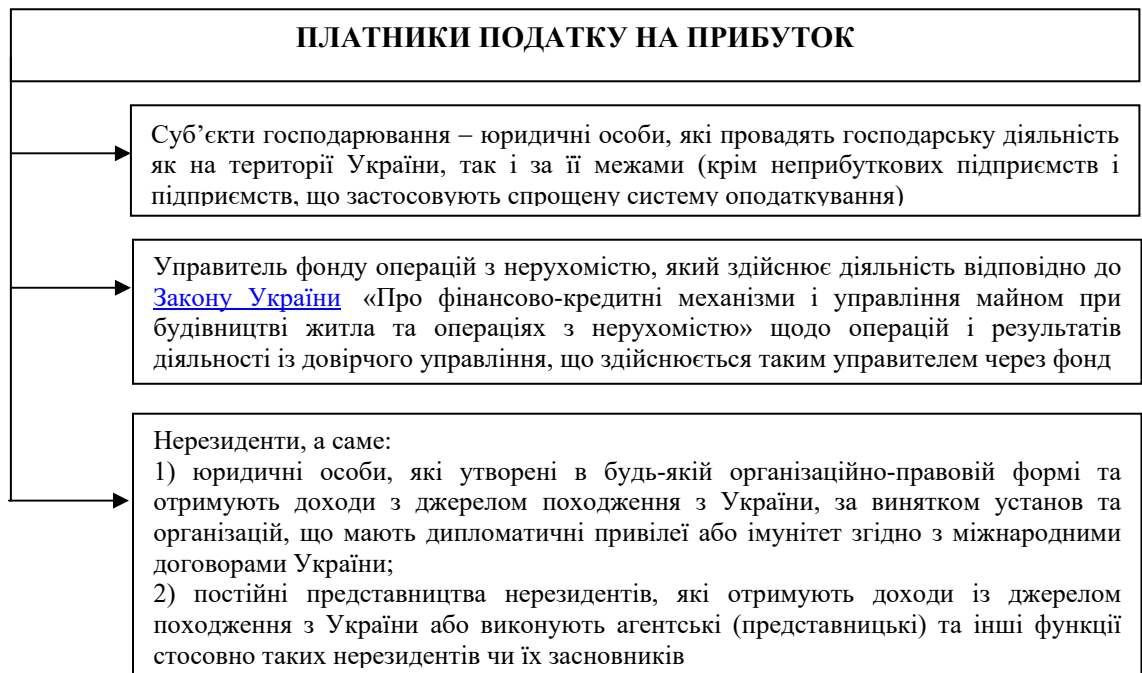
Сполучені Штати Америки посилюють регулюючий вплив федерального податку на прибуток корпорацій шляхом його поступового стягнення. Основна ставка – 34%. Але за перших \$50 тисяч прибутку сплачується 15% податку, за наступних \$25 тисяч – 25%, за залишок від зазначених сум – 34%. Це позитивно впливає на діяльність підприємств малого бізнесу та є протидією надмірній концентрації виробництва і його монополізації [200, с.140].

Законом України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII з 01 січня 2015 р. внесено низку змін до Податкового кодексу України. Фактично з 1 січня 2015 р. взагалі ліквідується поняття «податковий облік» для податку на прибуток, а весь облік віднині будується виключно за правилами бухгалтерського обліку (згідно національних чи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності), що визначено п.134.1.1 ПКУ.

Відповідно до п. 134.1.1 ПКУ встановлено, що для великих платників податку на прибуток (річний обсяг за минулий рік за вирахуванням ПДВ більше 20 млн. грн.) встановлюється необхідність ще розраховувати так звані «податкові коригування» та на відповідні суми коригувати свій бухгалтерський фінансовий результат з метою оподаткування. Невеликі підприємства з 01 січня 2015 р. сплачують податок прибуток з суми бухгалтерського прибутку, а великі

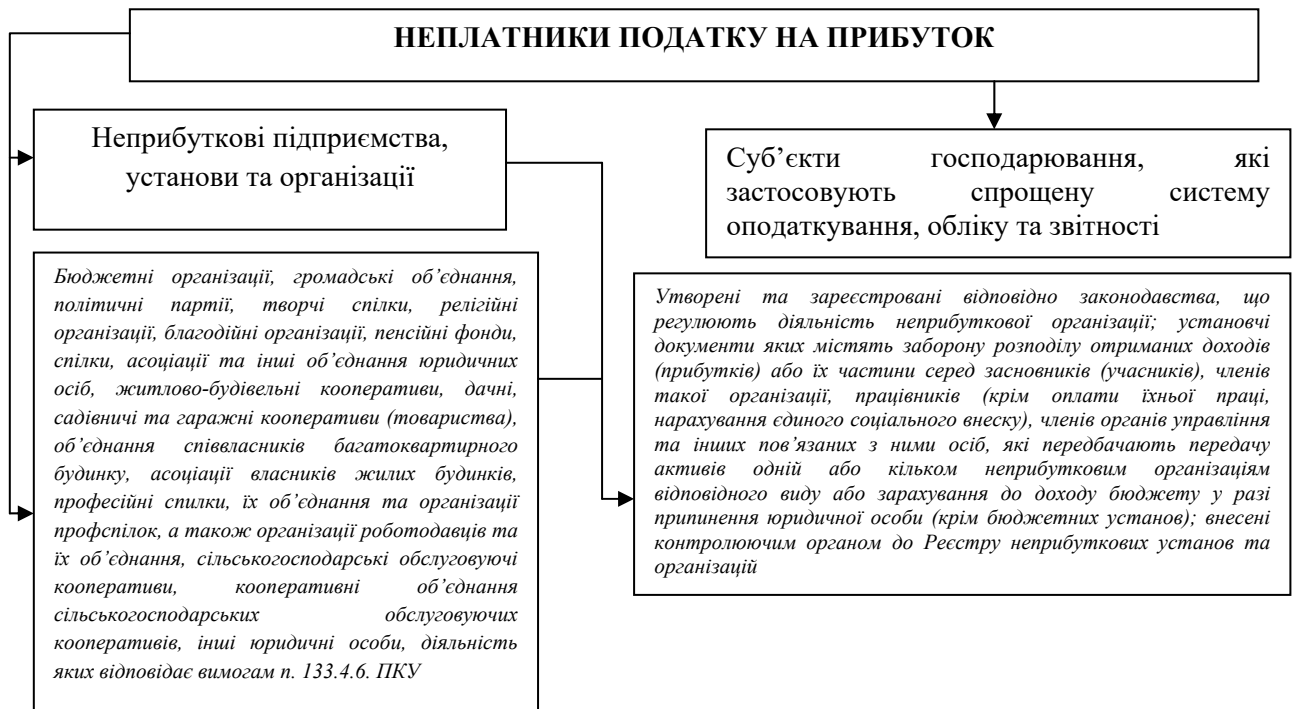
підприємства – сплачують податок на прибуток, що сформований за даними бухгалтерського обліку, який скоригований на різниці.

Платники податку на прибуток відповідно до ст. 133.1 ПКУ представлені схематично на рис. 5.1.



**Рис. 6.1. Платники податку на прибуток в Україні**

Неплатники податку на прибуток представлені схематично на рис. 6.2.



**Рис. 5.2. Неплатники податку на прибуток підприємств**

Треба зазначити, що доходи (прибутки) неприбуткові організації використовують виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами. У разі недотримання неприбутковою організацією зазначених умов, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, який встановлено для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податок на прибуток повинен розраховуватися виходячи із загальній суми операцій нецільового використання коштів. При цьому, неприбуткова організація виключається контролюючими органами з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

З першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому вчинено порушення, і до кінця року, неприбуткова організація щоквартально подає до контролюючого органу фінансову і податкову звітність з податку на прибуток (з наростаючими підсумками) та сплачує податок на прибуток. Крім того, нараховуються штрафні санкції та пеня.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру» від 13 липня 2016 р. № 440 затверджені ознаки неприбутковості організації. Присвоєння неприбутковій організації ознаки неприбутковості здійснює контролюючий орган за основним місцем обліку неприбуткової організації.

Для включення до Реєстру неприбуткова організація повинна подати до контролюючого органу реєстраційну заяву за формою 1-РН, яка засвідчується підписом керівника або представника такої організації та скріплена печаткою (за наявності), копії установчих документів неприбуткової організації, а для житлово-будівельних кооперативів передбачено подання копій документів, що підтверджують дату прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку та факт спорудження або придбання такого будинку житлово-будівельним (житловим) кооперативом, які засвідчені підписом керівника або представника такого кооперативу та скріплені печаткою (за наявності).

Реєстраційна заява та копії зазначених документів подаються неприбутковою організацією в один із таких способів: особисто керівником або представником неприбуткової організації (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та її повноважень) або уповноваженою на це особою; поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення; засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством, якщо установчі документи оприлюднені на порталі електронних сервісів відповідно до Закону; державному реєстратору як додаток до заяви про державну реєстрацію. Така заява в електронній формі в установленому порядку передається технічним адміністратором Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань до контролюючих органів разом з відомостями про державну реєстрацію утворення юридичної особи згідно із Законом.

За результатами розгляду реєстраційної заяви та документів, що додаються до неї, протягом 14 календарних днів з дня їх отримання контролюючим органом

приймається рішення про: включення, повторне включення, відмову у включенні неприбуткової організації до Реєстру; виключення неприбуткової організації з Реєстру; зміну ознаки неприбутковості. Виключення неприбуткової організації з Реєстру здійснюється шляхом скасування присвоєної їй ознаки неприбутковості.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації» № 553 від 17 червня 2016 р. неприбуткові організації, які не порушували вимог ПКУ, подають звіт за базовий податковий (звітний) період – календарний рік протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року. При цьому такі неприбуткові організації Звіт за звітні податкові періоди, що дорівнюють «І кварталу», «Півріччю», «Трьом кварталам», не подають.

Подання фінансової звітності разом зі Звітом здійснюється за бажанням Подання фінансової звітності разом зі Звітом здійснюється за бажанням неприбуткової організації. При цьому у відповідних клітинках поля «Відомості про одночасне подання до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації форм фінансової звітності» Звіту робиться позначка «+» про подання відповідних форм фінансової звітності.

Дані, наведені у Звіті, повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку та відповідати вимогам щодо складання податкової звітності. Достовірність даних підтверджується підписами керівника (уповноваженої особи) неприбуткової організації і головного бухгалтера (особи, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання Звіту до контролюючого органу) та засвідчується печаткою (за наявності).

Звіт складається із заголовної, основної частини та додатків, які є Звіт складається із заголовної, основної частини та додатків, які є невід'ємною частиною Звіту.

Основна частина Звіту складається з двох частин, а саме:

➤ частина I Звіту. Заповнюють всі неприбуткові організації. У рядках 1.1 – 1.16 відображаються доходи, одержані неприбутковими організаціями, а у рядках 2.1 – 2.6 – суми видатків. У рядку 1.15 відображається загальна сума отриманих неприбутковою організацією безоплатних надходжень або надходжень у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань, з яких: благодійна допомога; гуманітарна; суми коштів або вартість товарів, робіт, послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) неприбутковій організації.

Аналогічно відображаються видатки неприбуткової організації щодо використаних безоплатних надходжень або надходжень у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань (рядок 2.6 та рядки 2.6.1, 2.6.2 ГД, 2.6.3 відповідно). При цьому до рядка 2.6.2 ГД переноситься сумарне значення граfi 8 розділу 3 додатка ГД Звіту.

➤ частина II Звіту. Рядки 3 – 6 другої частини Звіту заповнюються лише неприбутковими організаціями, які недотримались вимог законодавства.

Об'єкт оподаткування відображається у рядку 5 Звіту та розраховується від суми коштів, витрачених не за цільовим призначенням, зазначеної у рядку 3 (у т. ч. гуманітарної допомоги – рядок 3.1 ГД), та суми доходу (прибутку) або його частини, що була розподілена серед засновників (учасників), членів неприбуткової організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного



соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб, зазначених у рядку 4.

Сума самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток за ставкою відображається у рядку 6.

Рядок 7 Розділу «Виправлення помилок» Звіту заповнюється у разі самостійного виправлення помилок, що містяться у раніше поданих Звітах. Сума штрафу нараховується та сплачується платником самостійно та відображається:

- у розмірі 5 % – у разі відображення недоплати у складі Звіту, який подається за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (показник переноситься з рядка 6 таблиці 2 додатка ВП);

- у рядку 10 – у розмірі 3% у разі відображення недоплати в уточнюючому Звіті (розраховується від суми зобов'язання, що має позитивне значення, відображеного у рядку 7 уточнюючого Звіту).

Податковий звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткових організацій має два додатки.

Перший додаток ВП до Звіту подається у разі самостійного виправлення помилок у складі Звіту (звітного або звітного нового), в якому наводиться інформація про виправлені помилки у раніше поданому Звіті. Додаток ВП складається з двох таблиць. Таблиця 1 призначена для врахування помилок у звітному (податковому) періоді, що настає за періодом, у якому виявлено помилку(и). У таблиці 2 відображаються результати виправлення помилок. Додаток ВП надається у разі виправлення помилок, пов'язаних з обчисленням податкового зобов'язання, у разі витрачання коштів не за цільовим призначенням та розподілу доходів (прибутків) організації серед засновників (учасників), її членів, працівників, членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Водночас у разі необхідності уточнення показників, які відображаються у частині I Звіту, неприбутковою організацією також може бути поданий уточнюючий Звіт або Звіт з позначкою «звітний новий», навіть якщо це не призводить до визначення податкових зобов'язань.

Другий додаток ГД до Звіту подається неприбутковими організаціями в обов'язковому порядку при здійсненні операцій з гуманітарною допомогою. Додаток ГД доповнено новим розділом «Гуманітарна допомога, використана не за цільовим призначенням за звітний (податковий) рік». Розділ 2 «Отримано гуманітарну допомогу за звітний (податковий) рік» додатка ГД доповнено даними митної декларації, за якою було ввезено товар на митну територію України (дата, номер, код товару за УКТ ЗЕД).

Відповідно до ст. 142 ПКУ звільняються від оподаткування податком на прибуток наступні підприємства на організації:

- засновані громадськими організаціями інвалідів, які є їх повною власністю, де кількість інвалідів, становить не менше ніж 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці, при наявності дозволу на право користування такою пільгою;

- на період підготовки до зняття і зняття з експлуатації енергоблоків Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічну безпечну зону Чорнобильська АЕС;

➤ одержувачі міжнародної технічної допомоги для реалізації міжнародної програми – План здійснення заходів на об'єкти «Укриття».

У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів такі платники податку зобов'язані збільшити податкові зобов'язання з податку на прибуток та сплатити пеню.

## **5.2. СТАВКИ ПОДАТКУ ТА МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК**

Відповідно до ст. 134 ПКУ об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають.

При здійсненні коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, відбувається:

➤ зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);

➤ збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

При здійсненні коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, відбувається:

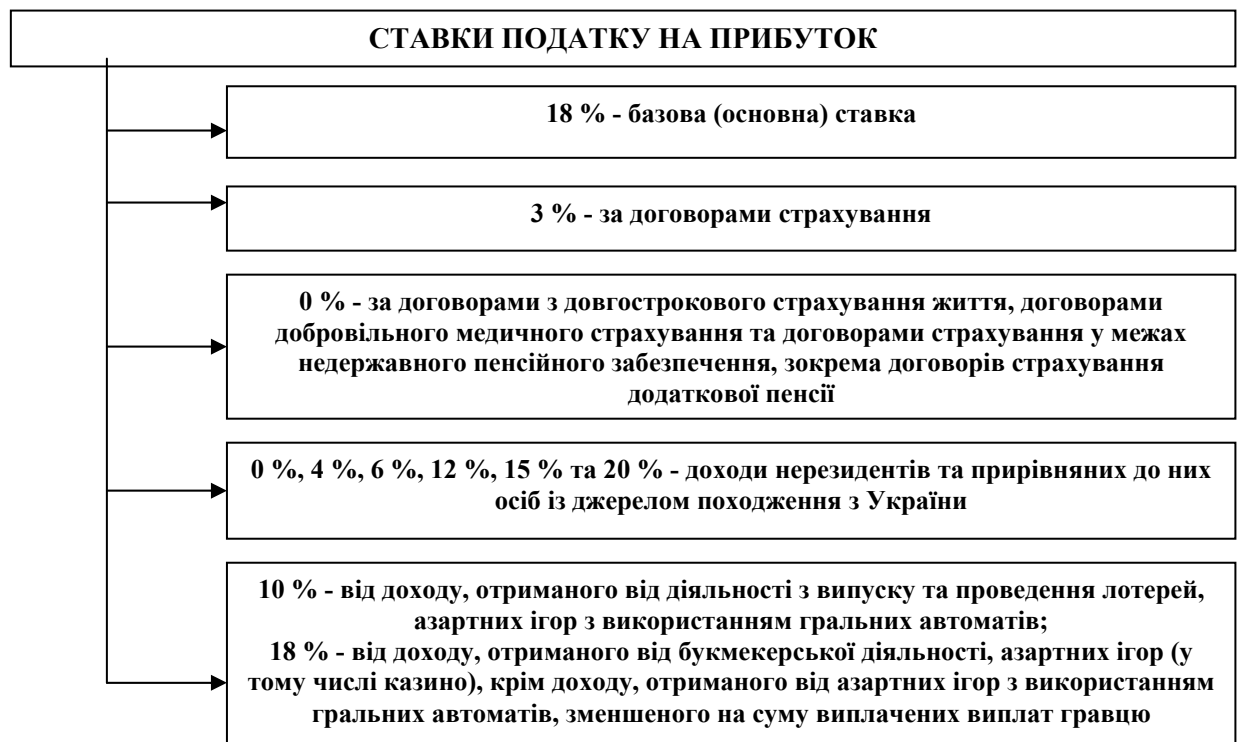
➤ збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);

➤ зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

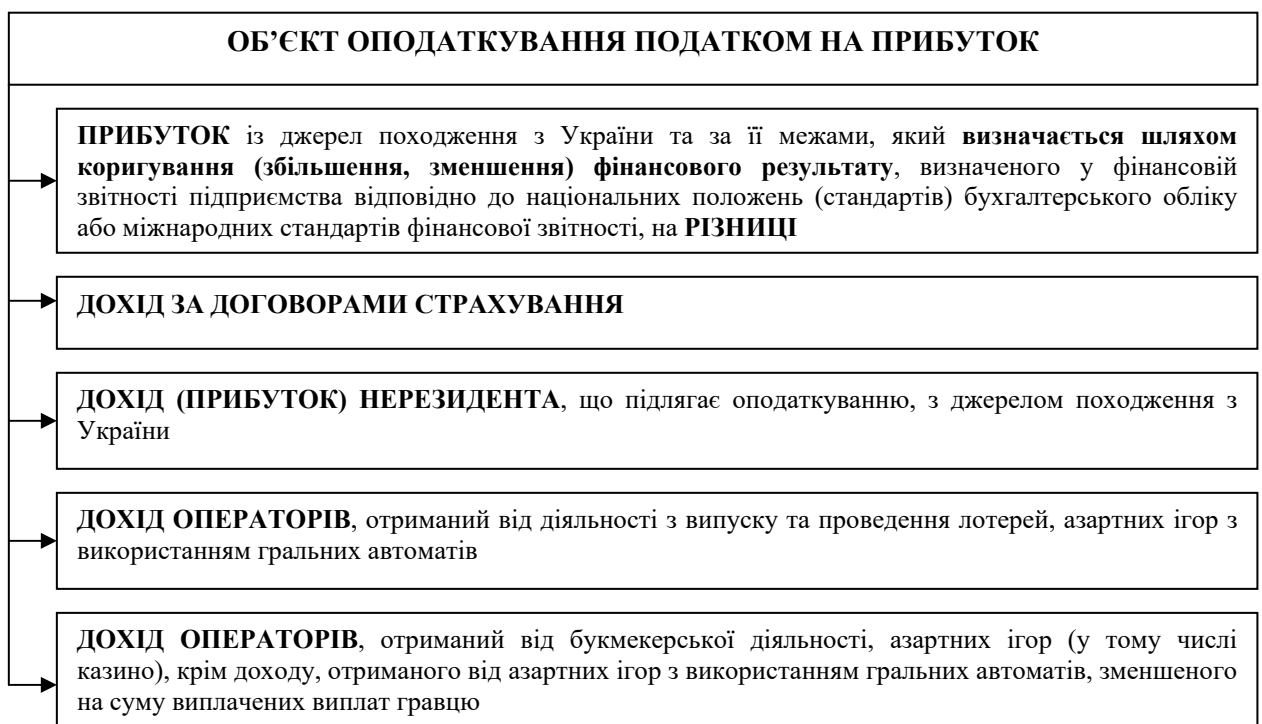
Платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, має право прийняти рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), не більше одного разу протягом безперервної сукупності років в кожному з яких виконується цей критерій щодо розміру доходу. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій звітності з цього податку, що подається за перший рік в такій безперервній сукупності років. В подальші роки такої сукупності, коригування фінансового результату також не застосовується (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Відповідно до ст. 136 ПК України встановлені наступні ставки податку на прибуток (рис. 5.3).



**Рис. 5.3. Ставки податку на прибуток**

Об'єкт оподаткування податком на прибуток схематично наведено на рис. 5.4.

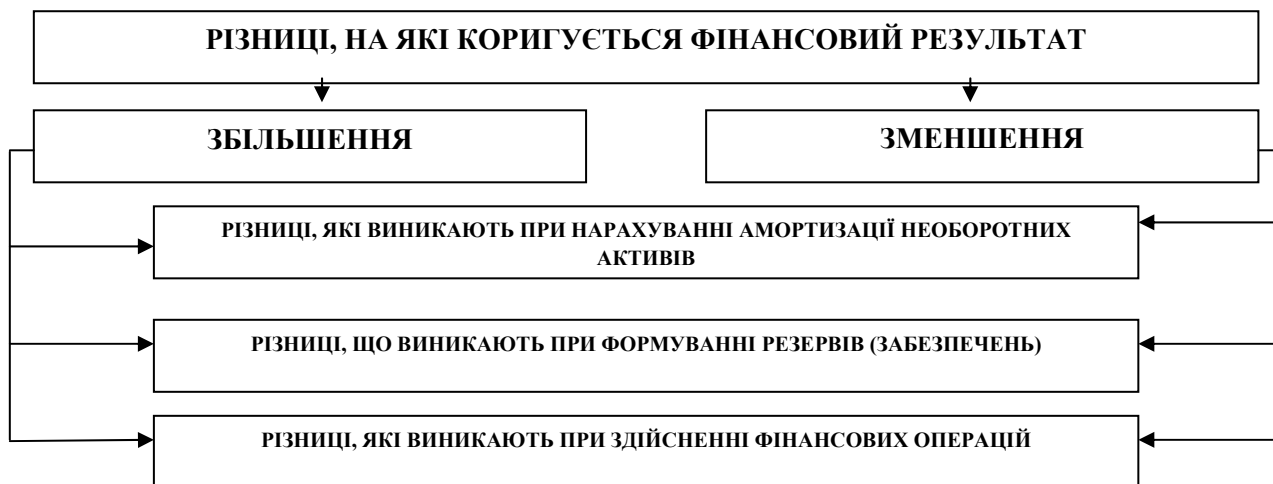


**Рис. 5.4. Об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств**

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення

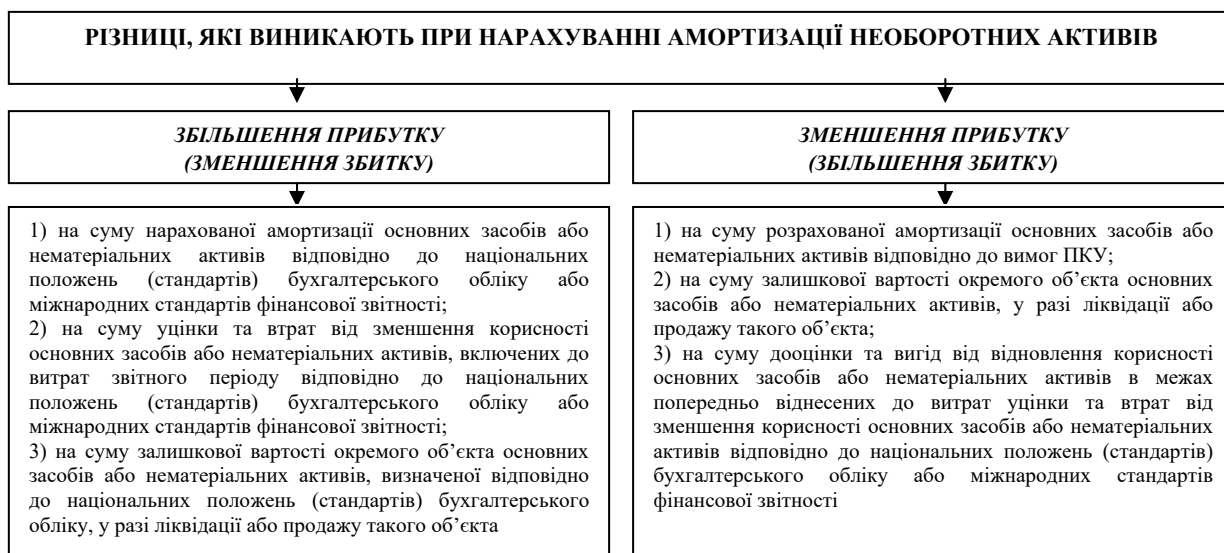
об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період перевищує двадцять мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування починаючи з такого року шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці.

Різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат поділено на три основні групи, що зображено схематично на рис. 5.5.



**Рис. 5.5. Види різниць, на які коригується фінансовий результат платників податку на прибуток**

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, схематично представлено на рис. 5.6.



**Рис. 5.6. Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів**

Відповідно до ст. 14.1.138 ПКУ основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких

не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням наявних обмежень. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання, самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін «невиробничі основні засоби» означає основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів наведено у таблиці 5.1.

**Таблиця 5.1**

**Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються мінімально допустимі строки.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Відповідно до ст. 14.1.120 ПКУ нематеріальні активи – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами.

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів наведені у таблиці 5.2.

**Таблиця 5.2**

**Строки нарахування амортизації нематеріальних активів**

Групи	Строк дії права користування
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш ніж 5 років
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (без даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш ніж 2 років
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку на прибуток самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень), схематично наведено на рис. 5.7.



**Рис. 5.7. Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)**

Безнадійна заборгованість повинна відповідати одній з таких ознак (ст. 14.1.11 ПКУ):

- заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;
- прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;
- заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;
- прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб – заборгованість, яка не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);
- актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;
- сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;
- прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;
- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;
- заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

Відповідно до ст. 259 ЦКУ позовна давність, встановлена законом, визначена у наступних строках (табл. 5.3).

Банки та небанківські фінансові установи, крім страхових компаній, недержавних пенсійних фондів, корпоративних інвестиційних фондів та адміністраторів недержавних пенсійних фондів, визнають для оподаткування резерв, сформований у зв'язку із знеціненням (зменшенням корисності) активів згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності.

Використання резерву у зв'язку із припиненням визнання активу згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності не змінює фінансовий результат до оподаткування, крім встановлених законодавством різниць.

Коригування фінансового результату до оподаткування у зв'язку із створенням та використанням банками та небанківськими фінансовими установами резервів (забезпечень), у тому числі за наданими зобов'язаннями з кредитування, гарантіями, поручительствами, акредитивами здійснюється як коригування різниць – забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.



Таблиця 5.3

## Строки позовної давності

Випадки застосування строку позовної давності		Строк позовної давності	Підстава
Загальна позовна давність		3 роки	ст. 257 ЦКУ
<i>Щодо виконання окремих видів договорів</i>			
Договір дарування	Розірвання договору	1 рік	ст. 728 ЦКУ
Договір підряду на капітальне будівництво	виявлення недоліків некапітальних конструкцій	1 рік з дня прийняття роботи замовником при виявленні недоліків за звичайного способу прийняття роботи	абз. 2 Ч. 3 ст. 322 ГКУ
		2 роки з дня прийняття роботи замовником, коли недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи	
	виявлення недоліків капітальних конструкцій	3 роки з дня прийняття роботи замовником при виявленні недоліків за звичайного способу прийняття роботи	абз. 3 Ч. 3 ст. 322 ГКУ
		10 років з дня прийняття роботи замовником, коли недоліки не могли бути виявлені за звичайного способу прийняття роботи	
	відшкодування збитків, завданих замовникові протиправними діями підрядника, які призвели до руйнувань чи аварій	30 років з дня прийняття роботи замовником	абз. 4 Ч. 3 ст. 322 ГКУ
Договір підряду на проведення проектних і досліджувальних робіт	відшкодування замовнику збитків, спричинених недоліками проекту	10 років з дня прийняття побудованого об'єкта	Ч. 5 ст. 324 ГКУ
	відшкодування замовнику збитків, завданих протиправними діями підрядника, які призвели до руйнувань, аварій, обрушень	30 років з дня прийняття побудованого об'єкта	
Договір поруки	припинення договору	після закінчення строку, встановленого в договорі поруки	Ч. 4 ст. 559 ЦКУ
		6 місяців з дня настання строку виконання основного зобов'язання, якщо кредитор не пред'явить вимоги до поручителя	
		1 рік з дня укладення договору поруки, якщо кредитор не пред'явить позову до поручителя	
Договір оренди (найму)	щодо вимог по відшкодуванню наймодавцю збитків у зв'язку з пошкодженням речі	1 рік з моменту повернення речі наймачем	ст. 786 ЦКУ
	щодо вимог по відшкодуванню наймачеві витрат на поліпшення речі	1 рік з моменту припинення договору найму	
Договір побутового підряду	вимога про безоплатне усунення недоліків роботи, виконаної за договором	10 років з моменту прийняття роботи, якщо такі недоліки можуть становити небезпеку для життя або здоров'я замовника	Ч. 3 ст. 872 ЦКУ
		2 роки з дня прийняття виконаної роботи у разі відсутності гарантійного чи іншого строку, встановленого законодавством або договором	абз. 7 Ч. 3 ст. 10 Закону № 1023-XII

Випадки застосування строку позовної давності	Строк позовної давності	Підстава
<i>Спеціальні строки позовної давності</i>		
Стягнення неустойки (штрафу, пені)	<b>1 рік</b>	п. 1 Ч. 2 ст. 258 ЦКУ
Спростування недостовірної інформації, розміщеної у засобах масової інформації	<b>1 рік</b> з дня розміщення відомостей у засобах масової інформації або з дня, коли особа довідалася чи могла довідатися про ці відомості	п. 2 Ч. 2 ст. 258 ЦКУ
Переведення на співвласника прав та обов'язків покупця у разі порушення переважного права купівлі частки у праві спільної часткової власності	<b>1 рік</b>	п. 3 Ч. 2 ст. 258 ЦКУ, Ч. 4 ст. 362 ЦКУ
Виявлення недоліків проданого товару	<b>1 рік</b> з дня виявлення недоліків у межах гарантійного строку	ст. 681 ЦКУ
	<b>6 місяців</b> з дня встановлення покупцем у належному порядку недоліків поставлених йому товарів	Ч. 8 ст. 269 ГКУ
Перевезення вантажу, пошти	<b>1 рік</b> з моменту, що визначається відповідно до транспортних кодексів (статутів)	ст. 925 ЦКУ
Оскарження дій виконавця заповіту	<b>1 рік</b>	ст. 1293 ЦКУ

Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій передбачені ст. 140 ПКУ, узагальнено у таблицях 5.4 і 5.5.

**Таблиця 5.4**

**Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій,  
збільшують прибуток (зменшують збитки)**

№ з/п	Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що збільшують прибуток (зменшують збиток)	Примітки
1	на суму <b>перевищення</b> нарахованих у бухгалтерському обліку <b>процентів</b> за кредитами, позиками, депозитами, операціями РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та іншими запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення <b>над 50 % суми фінансового результату</b> до оподаткування, <b>фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань</b> за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів	це коригування стосується платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, <b>перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази</b> (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів). При цьому сума боргових зобов'язань та власного капіталу визначається як середнє арифметичне значення на початок та кінець звітного податкового періоду з урахуванням процентів
2	на суму <b>перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю</b> реалізованих товарів (робіт, послуг) <b>при здійсненні контрольованих операцій</b> у випадках, визначених ст. 39 ПКУ	
3	на суму <b>перевищення договірної (контрактної) вартості</b> придбаних товарів (робіт, послуг) <b>над звичайною ціною при здійсненні контрольованих операцій</b> у випадках, визначених ст. 39 ПКУ	
4	на суму <b>втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства</b> , розрахованих за методом участі в капіталі або методом пропорційної консолідації	

№ з/п	Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що збільшують прибуток (зменшують збиток)	Примітки
5	<p>на суму <b>30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт та послуг</b> (крім процентів за борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами і роялті на користь нерезидента та операцій, які визнані контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ), придбаних у:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ неприбуткових організацій (крім випадків, коли сума вартості товарів (необоротних активів, робіт, послуг), придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 01 січня звітного року, та крім бюджетних установ. У разі якщо сума операцій перевищує 50 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 01 січня звітного року, коригування фінансового результату до оподаткування, проводиться на всю суму операцій;</li> <li>➤ нерезидентів (в тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на території), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні</li> </ul>	<p>Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подається;</li> <li>➤ або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, але без подання звіту</li> </ul>
6	<p>на суму <b>витрат по нарахуванню роялті на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції</b> (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України «Про телебачення і радіомовлення»), а <b>для банків – в обсязі, що перевищує 4 % доходу від операційної діяльності</b> (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному</p>	<p>Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подається;</li> <li>➤ або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, але без подання звіту</li> </ul>
7	<p>на суму <b>витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі</b>, якщо роялті нараховані на користь:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ нерезидентів, що зареєстровані у державах (на території), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні;</li> <li>➤ нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам;</li> <li>➤ нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України;</li> <li>➤ нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;</li> <li>➤ особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб;</li> <li>➤ юридичної особи, яка звільнена від сплати податку на прибуток або сплачує податок за ставкою, іншою, ніж загальна</li> </ul>	<p>Вимоги цього підпункту можуть не застосовуватися платником податку, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ операція є контрольованою та сума таких витрат відповідає рівню звичайних цін, що обґрунтовано у звіті про контрольовані операції та відповідній документації, що подається;</li> <li>➤ або операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податків за правилами звичайних цін відповідно до процедури, але без подання звіту</li> </ul>
8	<p>на суму <b>відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</b></p>	

№ з/п	Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що збільшують прибуток (зменшують збиток)	Примітки
9	на суму <b>коштів або вартості</b> товарів, виконаних робіт, наданих послуг, <b>безоплатно перерахованих (переданих)</b> протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним п. 133.4 ПКУ, у розмірі, що перевищує 4 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного року	

**Таблиця 5.5**

**Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій,  
зменшують прибуток (збільшують збитки)**

№ з/п	Різниці, що виникають при здійсненні фінансових операцій, що зменшують прибуток (збільшують збиток)	Примітки
1	на суму <b>процентів</b> , які перевищують суму обмеження, визначеного п. 140.2 ПКУ, <b>які збільшили фінансовий результат</b> до оподаткування, <b>зменшують фінансовий результат</b> до оподаткування <b>майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 % до повного її погашення</b> з урахуванням обмежень, встановлених п. 140.2 ПКУ	це коригування стосується платника податку, у якого сума боргових зобов'язань, визначених в п. 140.1 ПКУ, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, більш ніж в 10 разів)
2	на суму <b>нарахованих доходів від участі в капіталі</b> інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів	
3	на суму <b>від ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років</b>	
4	на суму <b>уцінки, врахованої у фінансовому результаті</b> до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді <b>на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО або МСФЗ</b>	

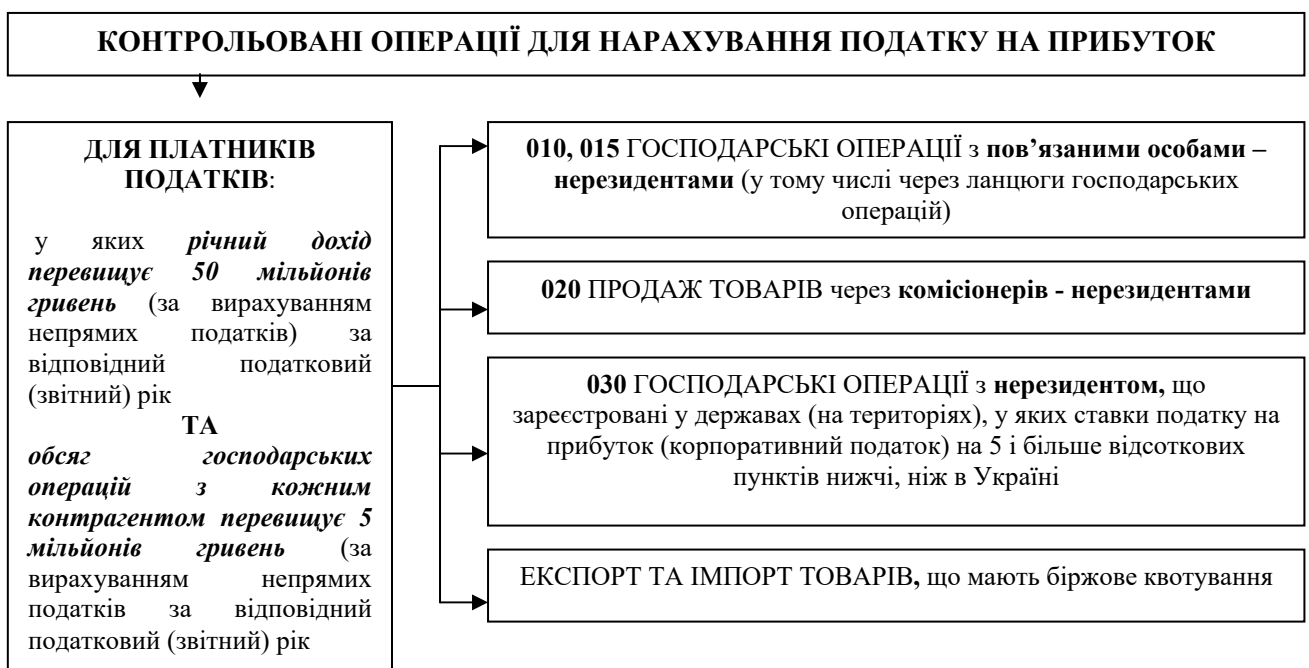
Платник податку на прибуток, який бере учать у контрольованих операціях, повинен визначати обсяг оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «витягнутої руки». Принцип «витягнутої руки» полягає у тому, що контрольовані операції не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови контрольованих операцій не відповідають принципу «витягнутої руки», то оподатковуваний прибуток платника податку на прибуток збільшуються на різниці, а саме:

- на суму перевищення звичайних цін над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг);
- на суму перевищення договірної (контрактної) вартості придбаних товарів (робіт, послуг) над звичайною ціною;
- на суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів, робіт

та послуг (крім процентів за борговими зобов'язаннями за операціями з пов'язаними особами і роялті на користь нерезидента та операцій, які визнані контрольованими), придбаних у нерезидентів (в тому числі нерезидентів – пов'язаних осіб), що зареєстровані у державах (на територіях), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні;

➤ на суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь нерезидентів, що зареєстровані у державах (на територіях), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні.

Відповідно до ст. 39.2 ПКУ для цілей оподаткування контрольованими операціями є господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків, які схематично зображено на рис. 5.8.



**Рис. 5.8. Види контрольованих операцій для нарахування податку на прибуток**

Неконтрольовані операції – будь-які господарські операції, що здійснюються між непов'язаними особами.

Господарською операцією для цілей трансферного ціноутворення є всі види операцій, договорів або домовленостей, а саме:

- операції з товарами (сировиною), готової продукцією;
- операції з надання послуг;
- операції з нематеріальними активами, у тому числі з роялті, ліцензіями, платами за використання патентів, товарними знаками, ноу-хау тощо, іншими об'єктами інтелектуальної власності;
- фінансові операції, включаючи лізинг, участь в інвестиціях, кредитах, комісією за гарантією тощо;
- операції з купівлі чи продажу корпоративних прав, акцій або інших інвестицій, купівлі чи продажу довгострокових матеріальних і нематеріальних активів.

При самостійному коригуванні податкових зобов'язань платника податку на прибуток з метою трансферного ціноутворення, платник податку на прибуток обов'язкового складає і подає додаток ТЦ до податкової декларації з податку на прибуток, алгоритм складання якого наведено у таблиці 5.6.

**Таблиця 5.6**

**Алгоритм складання Додатку ТЦ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств**

Номер колонки	Назва колонки	Пояснення щодо заповнення
	Загальні відомості	Загальні відомості (колонки 1-4) формуються згідно з Порядком складання звіту про контрольовані операції, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 січня 2016 р. № 8
<b>1</b>	Повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) особи, яка бере участь у контрольованій операції	У цій колонці зазначають повне найменування (або П. І. Б.) контрагента в контрольованій операції, яке зазначене в договорі (контракті)
<b>2</b>	Код особи	Код нерезидента в країні його реєстрації
<b>3</b>	Контракт (договір): дата	Дата підписання договору (контракту) з нерезидентом, відповідно до якого здійснюється контрольована операція
<b>4</b>	Контракт (договір): номер	Номер договору (контракту), відповідно до якого здійснюється контрольована операція
<b>5</b>	Код найменування операції	Код: <b>001</b> – агентський договір; <b>002</b> – доручення; <b>003</b> – дарування; <b>004</b> – договір авторського замовлення; <b>005</b> – кредит, позика; <b>006</b> – комісія; <b>007</b> – комерційна концесія; <b>008</b> – комерційна субконцесія; <b>009</b> – купівля-продаж; <b>010</b> – ліцензійний договір; <b>011</b> – субліцензійний договір; <b>012</b> – опціон; <b>013</b> – форвардний контракт; <b>014</b> – ф'ючерсний контракт; <b>015</b> – перевезення; <b>016</b> – підряд; <b>017</b> – субпідряд; <b>018</b> – рента; <b>019</b> – фінансовий лізинг (орендна операція); <b>020</b> – оперативний лізинг (орендна операція); <b>021</b> – зворотний лізинг; <b>022</b> – виконання науково-дослідних, конструкторських, технологічних робіт, досліджень, технічних завдань, проектних пропозицій, проведення обстежень, інженерних, розвідувальних та інших подібних робіт, послуг; <b>023</b> – виконання консультаційних, консалтингових, аудиторських, юридичних та інших подібних робіт, послуг; <b>024</b> – надання маркетингових послуг, дослідження ринку, рекламних та інших подібних робіт, послуг; <b>025</b> – виконання інших робіт, послуг, не передбачених кодами (022-024); <b>026</b> – договір поставки; <b>027</b> – договір поруки; <b>028</b> – договір страхування; <b>029</b> – договір перестрахування; <b>030</b> – договір експедиційний, транспортування, перевезення; <b>031</b> – договір найму або піднайму судна або транспортного засобу, чартеру, фрахтування; <b>032</b> – договір факторингу; <b>033</b> – договір зберігання; <b>034</b> – інші фінансові послуги; <b>035</b> – інші банківські послуги; <b>036</b> – інші операції, не передбачені кодами 001–035
	Предмет контрольованої операції:	
<b>6</b>	Опис предмета операції	Предмет операції, вказаний у первинних документах
<b>7</b>	Код типу предмета	Код: <b>201</b> – товар; <b>202</b> – нематеріальні активи; <b>203</b> – цінні

Номер колонки	Назва колонки	Пояснення щодо заповнення
	операції	папери; <b>204</b> – послуги; <b>205</b> – банківська послуга; <b>206</b> – фінансова послуга (крім банківських послуг); <b>207</b> – роботи
<b>8</b>	Код за Державним класифікатором продукції та послуг	Код предмета операції згідно з Державним класифікатором продукції та послуг ДК 016-2010
<b>9</b>	Код товару за УКТ ЗЕД	Код товару за УКТ ЗЕД зазначається лише у разі здійснення зовнішньоекономічних операцій з товарами. У випадку виконання чи отримання робіт/послуг відповідний рядок за цією колонкою повинен містити значення «0»
<b>10</b>	Код послуги згідно з Класифікацією зовнішньоекономічних послуг	Код послуги відповідно до Класифікації зовнішньоекономічних послуг зазначається лише у разі виконання чи отримання робіт/послуг. У випадку товарів відповідний рядок за цією колонкою повинен містити значення «0»
<b>11</b>	Дата здійснення операції: з	Зазначається одна й та сама дата: переходу права власності на товари або складання акту про виконані роботи/надані послуги (Наказ № 8)
<b>12</b>	Дата здійснення операції: по	
<b>13</b>	Номер додатка	Номер відповідного додатка до Звіту про контрольовані операції (такі додатки складаються по кожному контрагенту, який бере участь у контрольованій операції)
<b>14</b>	Номер з/п контрольованої операції	Порядковий номер контрольованої операції, вказаний у колонці 1 розділу «Відомості про контрольовані операції» додатка до Звіту про контрольовані операції, номер якого зазначено в рядку 13
	Сума коригування:	
<b>15</b>	При продажу товарів (робіт, послуг)	У відповідних рядках цієї колонки відображають суми <b>самостійного коригування доходів</b> за договорами про продаж товарів (робіт, послуг) відповідно до пп. 39.5.4 ПКУ. Підсумок за колонкою 15 переноситься: 1) за товарами (роботами, послугами) – у <b>рядок 3.1.3 додатка РІ</b> ; 2) за цінними паперами, операції з якими відображаються в додатку ЦП, – у <b>рядок 01.12 додатка ЦП</b>
<b>16</b>	При придбанні товарів (робіт, послуг)	У відповідних рядках цієї колонки відображають суми <b>самостійного коригування витрат</b> за договорами про придбання товарів (робіт, послуг) відповідно до пп. 39.5.4 ПКУ. Підсумок за колонкою 16 переноситься: 1) за товарами (роботами, послугами) – у <b>рядок 3.1.4 додатка РІ</b> ; 2) за цінними паперами, операції з якими відображаються в додатку ЦП, – у <b>рядок 02.12 додатка ЦП</b>

**Пов'язаними особами для контрольованих операцій** визнаються (ст. 14.1.159 ПКУ) особи, перелік яких наведено на рис. 5.9.

Для контрольованих операцій з нерезидентами, зареєстрованими у державі (території), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні, Кабінетом Міністрів України затверджується перелік таких держав (територій).

ПОВ'ЯЗАНІ ОСОБИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ		
Для юридичних осіб	501	Одна юридична особа безпосередньо та опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків
	502	Одна й та ж юридична особа безпосередньо та опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами у кожній такій юридичній особі у розмірі 20 і більше відсотків
	503	Одна й та ж юридична особа або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) одноосібних виконавчих органів такої юридичної особи
	504	Одна й та ж юридична особа або фізична особа приймає рішення щодо призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради кожної такої юридичної особи
	505	Принаймні 50 відсотків складу колегіального виконавчого органу та наглядової ради кожної такої юридичної особи складають одні й ті самі фізичні особи
	506	Одноособові виконавчі органи таких юридичних осіб призначені (обрані) за рішенням однієї й тієї ж самої особи (власника або уповноваженого ним органу)
	507	Юридична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради
	508	Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від однієї юридичної особи та кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших юридичних осіб, гарантованих однією юридичною особою стосовно іншої юридичної особи перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність, - більше ніж у 10 разів)
Для юридичної та фізичної особи	509	Фізична особа безпосередньо та опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків
	510	Фізична особа має право призначити (обирати) одноособовий виконавчий орган такої юридичної особи або призначити (обирати) не менше як 50 відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради
	511	Фізична особа здійснює повноваження одноособового виконавчого органу в такій юридичній особі
	512	Фізична особа має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради
	513	Сума всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від фізичної особи, наданих юридичній особі, та будь-яких кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги від інших фізичних осіб, наданих юридичній особі, які надаються під гарантії цієї фізичної особи, перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що проводять виключно лізингову діяльність, - більше ніж у 10 разів)
Інше	514	Визнано пов'язаними особами самостійно
	515	Визнано пов'язаними особами в судовому порядку

**Рис. 5.9. Пов'язані особи для цілей трансфертного ціноутворення**

Відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» № 977-р від 16 вересня 2015 р. затверджено перелік держав, операції з нерезидентами яких відносяться до контрольованих операцій, що наведено у таблиці 5.7.



Таблиця 5.7

**Перелік держав, операції з нерезидентами яких відносяться до  
контрольованих операцій**

<b>Держава (територія)</b>	<b>Держава (територія)</b>	<b>Держава (територія)</b>
АНГЛІЯ	РЕСПУБЛІКА КАБО-ВЕРДЕ	СУЛТАНАТ ОМАН
КНЯЗІВСТВО АНДОРРА	ДЕРЖАВА КАТАР	ОСТРІВ МЕН
АНТИГУА І БАРБУДА	КИРГИЗЬКА РЕСПУБЛІКА	ОСТРОВИ КУКА
АРУБА	РЕСПУБЛІКА КІПР	ОСТРОВИ ТЕРКС І КАЙКОС
СПІВДРУЖНІСТЬ БАГАМСЬКИХ ОСТРОВІВ	АВТОНОМНИЙ КРАЙ КОСОВО І МЕТОХІЯ РЕСПУБЛІКИ СЕРБІЯ	РЕСПУБЛІКА ПАЛАУ
БАРБАДОС	КЮРАСАО	РЕСПУБЛІКА ПАНАМА
КОРОЛІВСТВО БАХРЕЙН	КОРОЛІВСТВО ЛЕСОТО	РЕСПУБЛІКА ПАРАГВАЙ
БЕЛІЗ	РЕСПУБЛІКА ЛІБЕРІЯ	СПІВДРУЖНІСТЬ ПІВНІЧНИХ МАРІАНСЬКИХ ОСТРОВІВ
БЕРМУДСЬКІ ОСТРОВИ	КНЯЗІВСТВО ЛІХТЕНШТЕЙН	АВТОНОМНИЙ РЕГІОН МАДЕЙРА ПОРТУГАЛЬСЬКОЇ РЕСПУБЛІКИ
РЕСПУБЛІКА БОЛГАРІЯ	ВЕЛИКЕ ГЕРЦОГСТВО ЛЮКСЕМБУРГ	РЕСПУБЛІКА САН-МАРІНО
БОСНІЯ І ГЕРЦЕГОВИНА	ОСОБЛИВИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ РАЙОН КИТАЮ МАКАО І ГОНКОНГ	ДЕМОКРАТИЧНА РЕСПУБЛІКА САН-ТОМЕ І ПРІНСІПІ
БРИТАНСЬКІ ВІРГІНСЬКІ ОСТРОВИ	КОЛИШНЯ ІЮГОСЛАВСЬКА РЕСПУБЛІКА МАКЕДОНИЯ	РЕСПУБЛІКА СЕЙШЕЛЬСЬКІ ОСТРОВИ
БРУНЕЙ-ДАРУССАЛАМ	ФЕДЕРАТИВНА ТЕРИТОРІЯ ЛАБУАН МАЛАЙЗІЯ	СЕНТ-ВІНСЕНТ І ГРЕНАДІНИ
ВІРГІНСЬКІ ОСТРОВИ СПОЛУЧЕНИХ ШТАТІВ АМЕРИКИ	МАЛЬДІВСЬКА РЕСПУБЛІКА	СЕНТ-КІТС І НЕВІС
РЕСПУБЛІКА ВАНУАТУ	МАРТІНІКА	СЕНТ-ЛЮСІЯ
ГЕРНСІ	РЕСПУБЛІКА МАРШАЛЛОВІ ОСТРОВИ	СІНТ-МАРТЕН (НІДЕРЛАНДСЬКА ЧАСТИНА)
ГРЕНАДА	ФЕДЕРАТИВНІ ШТАТИ МІКРОНЕЗІЇ	РЕСПУБЛІКА СУДАН
ДЖЕРСІ	РЕСПУБЛІКА МОЛДОВА	ДЕМОКРАТИЧНА РЕСПУБЛІКА ТІМОР-ЛЕШТІ
ІРЛАНДІЯ	МОНТСЕРАТ	РЕСПУБЛІКА УЗБЕКИСТАН
АВТОНОМНЕ СПІВТОВАРИСТВО КАНАРСЬКІ ОСТРОВИ КОРОЛІВСТВА ІСПАНІЯ	РЕСПУБЛІКА НАУРУ	ФРАНЦУЗЬКА ГВІАНА
НІУЕ	ТУРКМЕНИСТАН	ЧОРНОГОРІЯ

Перелік таких держав (територій) Державна фіскальна служба публікує щороку в офіційних друкованих виданнях та на офіційному веб-сайті із зазначенням ставок податку на прибуток (корпоративний податок). Інформація про зміну ставок публікується протягом трьох місяців з моменту такої зміни.

Під трансфертне ціноутворення підпадатимуть операції великих експортерів (імпортерів), які мають ділові відносини, наприклад, з такими країнами: Албанія, Андорра, Болгарія, Грузія, Ірландія, Киргизстан, Кіпр, Молдова, Узбекистан, Чорногорія, Швейцарія.

Для контрольованих операцій пов'язаних з вивезенням (експорт) і ввезенням (імпорт) товарів, що мають біржове квотування, використовується діапазон цін на такі товари, що склалися на товарній біржі. Діапазон цін розраховується на підставі біржових котирувань відповідного товару за декаду (10 календарних днів), що передуює проведенню контрольованої операції. Перелік товарів, що мають біржове квотування, та світові товарні біржі для кожної групи товарів затверджені Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» № 616 від 08 вересня 2016 р., що наведено у таблиці 5.8.

Таблиця 5.8

**Перелік товарів, що мають біржове котирування та світових товарних бірж  
для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу  
«втягнутої руки»**

<b>Група товарів</b>	<b>Код згідно з УКТ ЗЕД</b>	<b>Товарні біржі</b>
Велика рогата худоба, жива, сині, живі, інші	0102 29, 0103 91, 103 92	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Морожені креветки і пильчаті креветки, глибоководні, морожені інші креветки	0306 16, 0306 17	Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE)
Кава не смажена з кофеїном	0901 11 00	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Кардамон	0908 31 00 00 0908 32 00 00	Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX)
Насіння коріандру, насіння куміну (кмину римського), турмерик (куркума), насіння гірчиці, інше	0909 21 00 00 0909 22 00 00 0909 31 00 00 0909 32 00 00 0910 30 00 00 1207 50 90 00	Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX)
Пшениця і суміш пшениці та жита (меслин)	1001	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Ячмінь, інший	1003 90 00 00	Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX)
Овес, інший, рис у півці (рис-сирець)	1004 90 00 00 1006 10	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Кукурудза, інша	1005 90 00 00	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Зернова біржа Мінеаполіса (Minneapolis Grain Exchange, MGEX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Соеві боби подрібнені або неподрібнені, інші	1201 90 00 00	Зернова біржа Мінеаполіса (Minneapolis Grain Exchange, MGEX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Насіння свиріпи або ріпаку, подрібнене або не подрібнене, інше	1205 10 90 00 1205 90 00 90	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV)
Олія соєва та її фракції, рафіновані або нерафіновані, але без зміни їх хімічного складу	1507	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Олія пальмова та її фракції, рафіновані або нерафіновані, але без зміни їх хімічного складу, сира	1511 10	Малайзійська біржа (Bursa Malaysia, KLSE) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Цукор з цукрової тростини або з цукрових буряків і хімічно чиста цукроза, у твердому стані	1701	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Товарна біржа Осака Дожіма, Японія (Osaka Dojima Commodity Exchange, ODE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Какао-боби, цілі або розмелені, сирі або смажені	1801 00 00 00	Біржа Євронекст (Euronext, EuronextNV) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Сік апельсиновий заморожений	2009 11	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE)
Сік яблучний з числом Брікса не більш як 20; сік яблучний інший	2009 71 2009 79	Зернова біржа Мінеаполіса (Minneapolis Grain Exchange, MGEX)
Спирт етиловий неденатурований, з	2207 10 00,	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE)

Група товарів	Код згідно з УКТ ЗЕД	Товарні біржі
концентрацією спирту 80 об. % або більше, макуха та інші тверді відходи і залишки, одержані під час вилучення соєвої олії, мелені або немелені, негранульовані або гранульовані	2304 00 00 00	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Руди та концентрати залізни, крім випаленого піриту, неагломеровані	2601 11 00	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Вугілля кам'яне, антрацит, пилоподібне або непилоподібне, але неагломероване, інше	2701 19 00 00	Європейська Енергетична Біржа (European Energy Exchange, EEX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Нафта або нафтопродукти сирі, одержані з бітумінозних порід (мінералів), інші	2709 00 90 00	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Легкі дистиляти, важкі дистиляти із вмістом сірки не більш як 0,001 мас. %, важкі дистиляти із вмістом сірки більш як 0,001 мас. %, але не більш як 0,002 мас. %	2710 12, 2710 19 43 00, 2710 19 46 00	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Гас: паливо для реактивних двигунів, Гас, інший	2710 19 21 00 2710 19 25 00	Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM)
Газ природний	2711 11 00 00	Європейські газові хаби: NCG (Німеччина), CEGH (Австрія), TTF (Нідерланди), GASPOOL (Німеччина), PEG (Франція) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)
Етилен	2901 21 00 00	Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Сечовина (карбамід), у тому числі у водному розчині	3102 10	Європейська Енергетична Біржа (European Energy Exchange, EEX) Державна товарно-сировинна біржа Туркменістану Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Поліпропілен	3902 10 00 00	Державна товарно-сировинна біржа Туркменістану Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Товарна біржа Даляня (Китай) (Dalian Commodity Exchange, DCE) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Каучуковий латекс натуральний, підвулканізований або непідвулканізований	4001 10 00 00	Національна мультитоварна біржа Індії (National Multi-Commodity Exchange of India Ltd, NMCE) Сільськогосподарська ф'ючерсна біржа Тайланду (Agricultural Futures Exchange of Thailand, AFET) Сінгапурська біржа (Singapore Exchange, SGX) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Бавовна, не піддана кардо- та гребенечасанню	5201 00	Державна товарно-сировинна біржа Туркменістану Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Срібло у напівобробленому вигляді	7106 92 00 00	Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Золото бруски, дріт, стрижні та профілі; пластини; листи та смужки завтовшки більш як 0,15 мм, без урахування будь-якої основи (підкладки)	7108 13 10 00	Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Міжконтинентальна біржа (Intercontinental Exchange, ICE) Національна товарно-деривативна біржа (Індія) (National Commodity and Derivatives Exchange, NCDEX) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Платина бруски, дріт, стрижні, профілі; плити; листи та смужки завтовшки більш як 0,15 мм, без урахування будь-якої основи (підкладки), паладій інший	7110 19 10 00, 7110 29 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Токійська товарна біржа (Tokyo Commodity Exchange, TOCOM) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME)
Відходи та брухт чорних металів; зливки чорних металів для переплавлення (шихтові зливки), напівфабрикати з вуглецевої сталі з масовою часткою вуглецю менш як 0,25 % прямокутного (включаючи квадратний)	7204, 7207 11, 7207 20	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX)

Група товарів	Код згідно з УКТ ЗЕД	Товарні біржі
поперечного перерізу, ширина якого менша, ніж подвійна товщина, напівфабрикати з вуглецевої сталі з масовою часткою вуглецю 0,25 % або більше		
Прокат плоский з вуглецевої сталі завширшки 600 мм або більше, гарячекатаний, неплакований, без гальванічного чи іншого покриття, інший, у рулонах, без подальшого оброблення, крім гарячого прокатування затовшки не більш як 10 мм	7208 37 00 00 7208 38 00 00 7208 39 00 00	Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME): Нью-Йоркська товарна біржа (New York Mercantile Exchange, NYMEX) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Прутки та бруски гарячекатані, вільно укладені в бунти, вироблені з вуглецевої сталі, інші прутки та бруски з вуглецевої сталі, без подальшого оброблення, крім кування, гарячого прокатування, гарячого волочіння або гарячого пресування, включаючи ті, що були піддані крученню після прокатування	7213, 7214	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Мідь нерафінована; аноди мідні для електролітичного рафінування	7402 00 00 00	Дубайська біржа золота та товарів (Dubai Gold and Commodities Exchange, DGCX) Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Нікель необроблений нелегований, алюміній необроблений нелегований	7502 10 00 00, 7601 10 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Свинець необроблений рафінований, цинк необроблений нелегований з масовою часткою 99,99 % цинку або більше	7801 10 00 00, 7901 11 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Мультитоварна біржа Індії (Multi Commodity Exchange of India Limited, MCX) Чиказька товарна біржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Олово необроблене нелеговане	8001 10 00 00	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME) Шанхайська ф'ючерсна біржа (Shanghai Futures Exchange, SHFE)
Молібден необроблений, включаючи прутки та бруски, виготовлені простим спіканням, молібден і вироби з молібдену, включаючи відходи, штейни кобальтові та інші проміжні продукти металургії кобальту; кобальт і вироби з кобальту та брутхт, інші	8102 94 00 00, 8102 99 00 00, 8105 (крім 8105 30 00 00)	Лондонська біржа металів (London Metal Exchange, LME)

Зазначені ціни підлягають коригуванню з урахуванням обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів, якісних характеристик, транспортних витрат.

Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «втягнутої руки» проводиться за шістьма методами визначення ціни, що згруповані у таблиці 5.9.

Метод порівняної неконтрольованої ціни базується на порівнянні ціни, що застосовується під час контрольованої операції з ціною (діапазон цін) у співставній (співставних) неконтрольованій (неконтрольованих) операції (операцій). Під час застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни порівняння ціни контрольованої операції проводиться з ціною співставних контрольованих операцій, які фактично здійсненні платником податку.

Порівняння ціни контрольованої операції з ціною (діапазон цін) співставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі наявності інформації про ціни, що були застосовані протягом періоду, який аналізується, або інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату, крім товарів, що мають біржове квотування.

Таблиця 5.9

## Методи визначення ціни у контрольованих операціях

Код методу	Назва методу	Коротка суть методу	Показник, що використовується
301	Метод порівняльної неконтрольованої ціни	Порівняння з ціною співставних неконтрольованих операцій, які фактично здійснені платником податку або іншими особами, що застосовані протягом періоду або на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату	Ринковий діапазон цін або показники рентабельності
302	Метод ціни перепродажу	Порівняння результату перепродажу, який покупець товару у контрольованій операції отримує від перепродажу товару у неконтрольованій операції, з результатом перепродажу, який отримується у співставній неконтрольованій операції купівлі та операціях перепродажу	Ринковий діапазон цін або показники рентабельності
303	Метод витрати плюс	Порівняння надбавки на витрати, понесені прямо чи опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у контрольованій операції, з надбавкою на витрати, понесені прямо або опосередковано під час поставки товарів (робіт, послуг) у співставній неконтрольованій операції	Ринковий діапазон цін або показники рентабельності
304	Метод чистого прибутку	Порівняння чистого прибутку операції на основі відповідної бази даних (витрати, продаж, активи), що отримує платник податку у контрольованій операції, з чистим прибутком на основі тієї ж бази у співставній неконтрольованій операції	Ринковий діапазон цін або показники рентабельності
305	Метод розділення прибутку	Складається з виділення кожного пов'язаному підприємству, що бере участь у контрольованій операції, частини загального прибутку (або збитку), отриманого від такої операції, яку б непов'язане підприємство отримало від участі у співставній неконтрольованій операції	Розподілення прибутку між сторонами контрольованих операцій проводиться на підставі оцінки їх вкладу в сукупний прибуток, що базуються на об'єктивних даних та підтверджуються даними сторін. Сукупним прибутком є сума прибутку всіх сторін контрольованих операцій. При цьому залишковий прибуток (збиток) визначається як різниця між сукупним прибутком (збитком), отриманим за результатами здійснення контрольованих операцій, та сумою розрахункового прибутку (збитку) всіх сторін контрольованих операцій
306	Метод порівняльної неконтрольованої ціни для товарів, що мають біржове квотування	Використання діапазону цін на товари, що склалися на товарній біржі	Діапазон цін розраховується на підставі біржових котирувань відповідного товару за декаду, що передують проведенню контрольованої операції

Метод ціни перепродажу може використовуватися, зокрема, але не виключно, під час перепродажу товару у разі підготовки товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, сортування, перепаккування) та змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів.

Метод «витрати плюс» може застосовуватися, зокрема, але не виключно, під час виконання робіт (надання послуг) особами, які є пов'язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг), реалізації товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов'язаними особами, реалізації товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов'язаними особами.

Метод розподілення прибутку може використовуватися, зокрема, але не

виключно, у разі наявності істотного взаємозв'язку між контрольованими операціями та іншими операціями, що здійснюються сторонами контрольованої операції з пов'язаними з ними особами; у сторін контрольованої операції прав на володіння (користування) об'єктами нематеріальних активів, що істотно впливають на рівень рентабельності, отриманої сторонами контрольованої операції за результатами здійснення такої контрольованої операції.

При застосуванні методу розподілення прибутку для розподілу між сторонами контрольованих операцій сукупного або залишкового прибутку (збитку) всіх сторін зазначених операцій можуть враховуватися, зокрема, але не виключно, такі показники:

- розмір витрат, понесених кожною із сторін контрольованих операцій у зв'язку із створенням нематеріальних активів, використання яких впливає на розмір фактично отриманого прибутку (збитку) від контрольованих операцій;
- характеристика персоналу, залученого кожною стороною контрольованих операцій, включаючи його чисельність і класифікацію; витрачений персоналом час; обсяг витрат на оплату праці, що мають вплив на розмір фактично отриманого прибутку (понесеного збитку) кожною стороною контрольованих операцій;
- ринкова вартість активів, що були використані кожною стороною контрольованих операцій та мали вплив на розмір фактично отриманого прибутку (збитку) контрольованих операцій;
- інші показники, які пов'язані з виконанням функцій, використанням активів, прийнятими комерційними ризиками та розміром фактично отриманого прибутку (збитку) кожною стороною контрольованих операцій.

Сукупним прибутком всіх сторін контрольованих операцій є сума прибутку від таких контрольованих операцій всіх сторін контрольованих операцій за період, що аналізується. При цьому залишковий прибуток (збиток) визначається як різниця між сукупним прибутком (збитком), отриманим за результатами здійснення контрольованих операцій, та сумою розрахованого прибутку (збитку) всіх сторін контрольованих операцій.

Розрахунковий прибуток (збиток) визначається для кожної особи, що є стороною контрольованих операцій на основі ринкового діапазону ціни товарів (робіт, послуг) або показників рентабельності для кожної сторони з урахуванням виконаних такою стороною функцій, використаних активів та прийнятих комерційних ризиків, що є типовими для зіставлених операцій.

Відповідність умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки» визначається за допомогою застосування методу трансферного ціноутворення, який є найбільш доцільним до фактів та обставин випадку. У випадку, коли під час застосування методів трансферного ціноутворення порівняння ціни або фінансового показника контрольованої операції проводиться з цінами або фінансовими показниками кількох зіставних неконтрольованих операцій, використовується діапазон цін (рентабельності). У разі наявності кількох зіставних неконтрольованих операцій використання діапазону цін (рентабельності) є обов'язковим.

Якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції перебуває:

- в межах діапазону, вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу «вितягнутої руки»;
- поза межами діапазону цін (рентабельності), використовується медіана

діапазону цін (рентабельності);

Діапазон цін розраховується відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансферного ціноутворення» № 381 від 4 червня 2015 р.

Для визначення діапазону цін (рентабельності) використовується вибірка цін (фінансових показників) зіставних операцій, впорядкована за зростанням. Кожному значенню вибірки починаючи з мінімального присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить два і більше однакових значення, до неї включаються всі такі значення. До вибірки не включається ціна (фінансовий показник) контрольованої операції.

Діапазон цін (рентабельності) складають значення вибірки цін (фінансових показників) зіставних операцій між нижнім та верхнім квантилем такого діапазону. Значення нижнього та верхнього квантиля є мінімальним та максимальним значенням діапазону цін (рентабельності).

**Нижній квантиль діапазону цін (рентабельності)** визначається:

➤ якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, – як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

➤ якщо добуток числа 0,25 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, – як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

**Верхній квантиль діапазону цін (рентабельності)** визначається:

➤ якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, – як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

➤ якщо добуток числа 0,75 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, – як значення, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

**Медіана діапазону цін (рентабельності)** визначається:

➤ якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) є цілим числом, – як середнє арифметичне значення між значенням, що має у вибірці порядковий номер, рівний такому цілому числу, та значенням, що має наступний порядковий номер у вибірці;

➤ якщо добуток числа 0,5 і числа значень вибірки цін (фінансових показників) не є цілим числом, – як значення вибірки, що має у вибірці порядковий номер, який дорівнює збільшеній на одиницю цілій частині такого числа.

Застосування для цілей оподаткування медіани діапазону цін (рентабельності) здійснюється за умови, що це не призведе до зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету. Вибір показника рентабельності може здійснюватися з урахуванням, зокрема, але не виключно, таких факторів: виду діяльності сторони контрольованої операції; розподілу функцій, ризиків, активів сторін; економічної обґрунтованості обраного показника; незалежності показника від доходів та витрат, визнаних в операціях між пов'язаними сторонами.

Під час визначення рівня рентабельності контрольованих операцій можуть бути використані фінансові показники на підставі даних бухгалтерського обліку та

фінансової звітності, які забезпечують встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», що наведені у таблиці 5.10.

**Таблиця 5.10**

**Фінансові показники під час визначення рентабельності контрольованих операцій**

<b>Код показників</b>	<b>Назва фінансового показника</b>	<b>Порядок визначення</b>
<b>410</b>	<b>Валова рентабельність</b>	Відношення валового прибутку до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів
<b>420</b>	<b>Валова рентабельність собівартості</b>	Відношення валового прибутку до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг)
<b>430</b>	<b>Чиста рентабельність</b>	Відношення прибутку від операційної діяльності до чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахованого без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших податків та зборів
<b>440</b>	<b>Чиста рентабельність витрат</b>	Відношення прибутку від операційної діяльності до суми собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг)
<b>450</b>	<b>Рентабельність операційних витрат</b>	Відношення валового прибутку до операційних витрат (адміністративних витрат, витрат на збут та інших), пов'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг)
<b>460</b>	<b>Рентабельність активів</b>	Відношення прибутку від операційної діяльності до поточної ринкової вартості необоротних та оборотних активів (крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів), що прямо або опосередковано використовуються у контрольованій операції. У разі відсутності необхідної інформації про поточну ринкову вартість активів, рентабельність активів може визначатися на основі даних бухгалтерської звітності
<b>470</b>	<b>Рентабельність капіталу</b>	Відношення прибутку від операційної діяльності до капіталу (сума необоротних та оборотних активів, крім поточних фінансових інвестицій і грошових коштів та їх еквівалентів, крім поточних зобов'язань)
<b>480</b>	<b>Інший показник</b>	—

Платники податку на прибуток для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» у разі застосування відповідних методів повинен до 1 травня року, що настає за звітним, подати до контролюючого органу, письмову заяву в довільній формі, в якій зазначаються дані про всіх осіб, які брали участь у ланцюгу купівлі-продажу таких товарів (до першого непов'язаного контрагента).

Інформація повинна містити дані про рівень показників рентабельності пов'язаних осіб відповідно до застосовуваного платником податку на прибуток методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

У ст. 39.2.1.8 ПКУ визначено умови, за якими господарські операції відповідають принципу «витягнутої руки»:

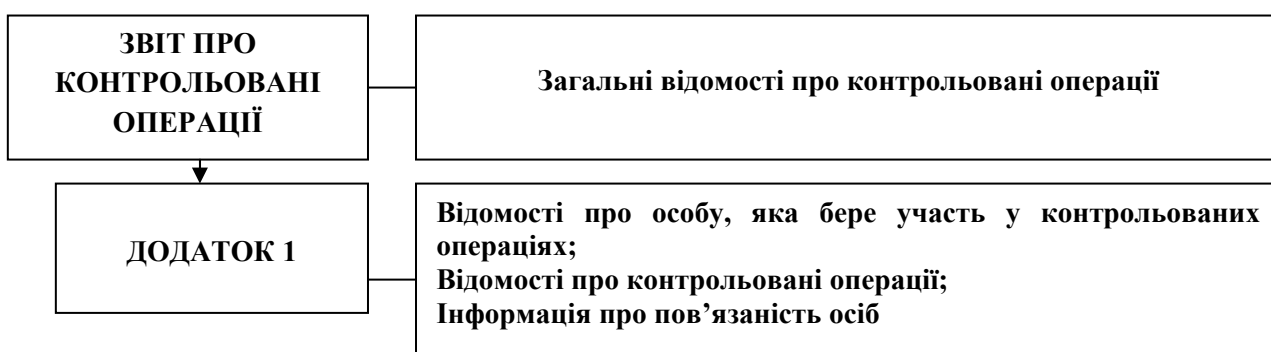
- якщо ціни (націнка) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню (крім встановлених мінімальних (максимальних) цін продажу й індикативних цін);
- якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки;



- у разі проведення обов'язкових аукціонів (публічних торгів);
- якщо продаж (відчуження) товарів, у тому числі майна, переданого у заставу позичальником з метою забезпечення вимог кредитора, здійснюється у примусовому порядку.

Звітним періодом за трансферним ціноутворенням є календарний рік. Звіт про контрольовані операції подається платниками податку на прибуток до 1 жовтня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі. Форму Звіту про контрольовані операції затверджено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» № 8 від 18 січня 2016 р., що схематично наведено на рис. 5.10.

Додаток до звіту про контрольовані операції заповнюється окремо щодо кожної особи, яка бере участь у контрольованій операції.



**Рис. 5.10. Структура звіту про контрольовані операції**

Додаток до звіту про контрольовані операції заповнюється окремо щодо кожної особи, яка бере участь у контрольованій операції.

Платник податку повинен вести та зберігати документацію щодо трансферного ціноутворення.

Платники податку на прибуток, на запит контролюючих органів протягом місяця з дня отримання запиту, подають документацію щодо окремих контрольованих операцій. Запит надсилається не раніше 1 травня року, що настає за календарним роком, в якому таку контрольовану операцію (операції) було здійснено.

Документація з трансферного ціноутворення повинна містити таку інформацію:

- дані про пов'язаних осіб, а саме: контрагента (контрагентів) контрольованої операції; осіб, які безпосередньо (опосередковано) володіють корпоративними правами платника податків у розмірі 20 відсотків і більше відсотків;
- загальний опис діяльності групи (включаючи материнську компанію та її дочірні підприємства), у тому числі організаційну структуру групи, опис господарської діяльності групи, політику трансферного ціноутворення;
- опис операції, умови її здійснення (ціна, строки та інші обов'язкові умови договорів);
- опис товарів (робіт, послуг), включаючи фізичні характеристики, якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку та

іншу інформацію, пов'язану з якісними характеристиками товару (робіт, послуг);

- умови та строки здійснення розрахунків за операцією;
- чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни;
- відомості про функції пов'язаних осіб, що є сторонами контрольованої операції, про використані ними активи, пов'язані з такою контрольованою операцією, та економічні (комерційні) ризики, які такі особи враховували під час здійснення контрольованої операції (функціональний аналіз та аналіз ризиків);

- економічний аналіз (включаючи методи, які застосовано для визначення умов контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відповідного методу; суму отриманих доходів (прибутку) та суму понесених витрат (збитку) внаслідок здійснення контрольованої операції, рівень рентабельності; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності) стосовно контрольованої операції з описом підходу до вибору зіставлених операцій, джерела інформації, застосовані для визначення умов контрольованої операції);

- результати порівняного аналізу комерційних та фінансових умов операцій (кількості товарів, обсяг виконаних робіт (наданих послуг); строків виконання господарських зобов'язань; умов проведення платежів під час здійснення операції; офіційного курсу гривні до іноземної валюти встановленого Національним Банком України, зміни такого курсу; розміру звичайних надбавок чи знижок до ціни товарів (робіт, послуг), втратою товарами споживчих якостей, закінченням строку зберігання, збутом неліквідних або низьколіквідних товарів; розподілу прав та обов'язків між сторонами операції, визначених за результатами функціонального аналізу);

- відомості про проведене самостійне або пропорційне коригування податкової бази та сум податку на прибуток.

Великий платник податків (юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 мільйонів гривень або загальна сума сплачених до бюджету податків за такий самий період перевищує 20 мільйонів гривень) має право узгодити з контролюючим органом критерії для визначення умов відповідності принципу «втягнутої руки» для деяких майбутніх контрольованих операцій на обмежений строк на підставі договору, тобто здійснити **попереднє узгодження цін у контрольованих операціях**.

Предметом узгодження є види та перелік товарів (робіт, послуг), методи або комбінація методів відповідності, перелік джерел інформації, строк, допустиме відхилення від рівня економічних умов, порядок, строк подання та перелік документів, які підтверджують дотримання узгоджених цін у контрольованих операціях.

За результатами такого узгодження укладається договір, який має односторонній характер, проте, у разі залучення до процедури іншого державного органу, двох і більше державних органів, договір має двосторонній і багатосторонній характер.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» № 504 від 17 липня 2015 р. затверджено порядок подання документів і матеріалів стосовно попереднього розгляду питання щодо проведення процедури узгодження цін.

При цьому платник податків надсилає до Державної фіскальної служби лист, в якому обов'язково зазначаються мета звернення (попередній розгляд питання щодо проведення процедури узгодження цін), найменування платника податків, код згідно з ЄДРПОУ, дані про представника (представників) платника податків, який (які) братиме (братимуть) участь у попередньому розгляді питання щодо проведення процедури узгодження цін (найменування посади, прізвище, ім'я, по батькові, номер телефону, адреса електронної пошти, документи, які підтверджують повноваження такої особи), а також інформація про: суть і фактичні обставини контрольованої операції, предмет узгодження цін; господарську діяльність сторін контрольованої операції із зазначенням найменування держав, резидентами яких вони є; пов'язаних осіб для їх ідентифікації (структуру групи пов'язаних осіб тощо); інші відомості, які платник вважає за необхідне подати для врахування під час попереднього розгляду питання щодо проведення процедури узгодження цін.

Державна фіскальна служба за результатами попереднього розгляду питання щодо проведення процедури узгодження цін письмово повідомляє платника податків протягом 60 календарних днів з дати надходження листа стосовно попереднього розгляду зазначеного питання про доцільність звернення із заявою.

Для проведення процедури узгодження цін платник податків (незалежно від того, чи звертався він щодо попереднього розгляду відповідного питання або незалежно від його результатів) подає до Державної фіскальної служби заяву, а також:

- документацію з трансфертного ціноутворення;
- копії установчих документів платника податків;
- дані бухгалтерського обліку та фінансову звітність платника податків за останні три звітних (податкових) періоди (роки);
- опис поточних податкових спорів, які стосуються предмета узгодження (за наявності);
- документ, який підтверджує, що сторона контрольованої операції – нерезидент є резидентом відповідної держави;
- опис впливу міжнародного договору (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування між Україною та іноземною державою, податковим резидентом якої є контрагент в контрольованій операції, на предмет узгодження (за наявності такого договору (конвенції));
- результати аналізу можливого впливу умов договору про узгодження цін на розмір податкових зобов'язань сторін контрольованої операції;
- копії документів, що підтверджують факт звернення із заявою про проведення процедури узгодження цін (у разі такого звернення) контрагента платника податків у контрольованій операції до іноземного державного органу, уповноваженого стягувати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона контрольованої операції;
- копію документа, що підтверджує повноваження представника (представників) платника податків, який (які) братиме (братимуть) участь у процедурі узгодження цін;
- пропозиції щодо порядку, строків подання та переліку документів, які підтверджують дотримання платником податків узгодженого порядку визначення цін.

Якщо з будь-яких причин після звернення із заявою платник податків приймає рішення про недоцільність такого звернення, він може її відкликати в будь-який час до моменту підписання договору про узгодження цін.

За результатами розгляду заяви Державна фіскальна служба приймає рішення щодо: готовності укласти договір про узгодження цін, що має односторонній характер, із зазначенням місця, дати і часу підписання такого договору або вмотивоване рішення щодо відмови в укладенні такого договору; досягнення взаємної згоди з іноземним державним органом, уповноваженим стягувати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона контрольованої операції, а також готовності укласти договір про узгодження цін, що має двосторонній або багатосторонній характер; недосягнення взаємної згоди з іноземним державним органом, уповноваженим стягувати податки і збори в державі, резидентом якої є сторона контрольованої операції, та, як наслідок, неможливості укладення договору про узгодження цін, що має двосторонній або багатосторонній характер.

Договір про узгодження цін набирає чинності з 1 січня календарного року, що настає за роком його підписання. Строк дії договору про узгодження цін не може перевищувати три календарні роки. Укладення договору про узгодження цін не звільняє платника податків від складення і подання інформації про проведені контрольовані операції та Звіту про контрольовані операції. Платник податків, який уклав договір про узгодження цін, зобов'язаний щороку до 1 травня року, що настає за звітним, подавати Звіт про виконання договору про узгодження цін, форма і зміст якого визначаються зазначеним договором. Неподання Звіту про виконання договору про узгодження цін, подання Звіту із зазначенням неточної та не в повному обсязі інформації є підставою для припинення дії такого договору.

Неподання платником податку на прибуток звіту про контрольовані операції та документації з трансферного ціноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції тягне за собою накладання штрафу у розмірі:

- 300 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 01 січня податкового (звітного) року – у разі неподання (несвоєчасного подання) звіту про контрольовані операції;
- 1 відсоток суми контрольованих операцій, не задекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня податкового (звітного) періоду, за всі не задекларовані контрольовані операції;
- 3 відсотки від суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, але не більше 200 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році.

Сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платників податку на прибуток від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та документації з трансферного ціноутворення.

### ***5.3. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ОКРЕМИХ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОПЕРАЦІЙ***

У ст. 141 ПКУ визначені особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій, а саме:

- страховика;
- операції з продажу або відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за

справедливою вартістю;

- прибуток, отриманий в умовах дії угоди про розподіл продукції;
- нерезидентів;
- букмекерська діяльність, діяльність з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино);
- інститутів спільного інвестування та суб'єктів недержавного пенсійного забезпечення.

Страховики сплачують податок на прибуток – 3 відсотка за договорами від об'єкта оподаткування, який розраховується як сума страхових платежів, страхових премій, нарахованих за договорами страхування і співстрахування. Фінансовий результат до оподаткування страховика збільшується і зменшується на суми, що згруповані у таблиці 5.11.

**Таблиця 5.11**

**Різниці, що коригують фінансові результати страховика**

<b>№ з/п</b>	<b>Фінансовий результат страховика збільшується</b>	<b>Фінансовий результат страховика зменшується</b>
1	На суму витрат на формування страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності	На суму коригування (зменшення) страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності
2	На суму коригування (зменшення) страхових резервів (технічних або математичних) відповідно до Методики, яка визначається Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг	На суму страхового резерву (технічного або математичного) сформованого в розмірі та порядку, відповідно до Методики, яка визначається Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг

Договори з довгострокового страхування життя, договори добровільного медичного страхування та договори страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення оподатковуються податком на прибуток за ставкою 0 відсотків.

Платники податку на прибуток окремо визначають фінансовий результат за операціями з продажу або відчуження цінних паперів звітного періоду, крім: операцій з розміщення, погашення, викупу та наступного продажу, конвертації цінних паперів власного випуску, а також векселедавців, заставодавців та інших осіб, що видали неемісійний цінний папір, під час видачі та погашення таких цінних паперів; операції РЕПО, операції з врахуванням векселів, інші операції з цінними паперами, визнаються кредитними; операції з деривативами.

Фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю, збільшується і зменшується на суми, що згруповані у таблиці 5.12.

Якщо за результатами звітного періоду отримано від'ємний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, зменшується загальний фінансовий результат від таких операцій наступних податкових (звітних) періодів.

Якщо за результатами звітного періоду отримано позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів, збільшується загальний фінансовий результат до оподаткування податкового (звітного) періоду.

Таблиця 5.12

**Різниці, що коригують фінансові результати за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю**

№ з/п	Фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю збільшується	Фінансовий результат за операціями з продажу або іншого відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю зменшується
1	На суму від'ємного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів	На суму позитивного фінансового результату від продажу або іншого відчуження цінних паперів
2	На суму уцінки цінних паперів (крім державних цінних паперів або облігацій місцевих позик), інвестиційної нерухомості і біологічних активів, що перевищує суму раніше проведеної дооцінки таких активів	

Згідно з частиною 1 статті 4 Закону України «Про угоди про розподіл продукції» від 14 вересня 1999 року № 1039-XIV відповідно до угоди про розподіл продукції одна сторона – Україна (держава) доручає іншій стороні – інвестору на визначений строк проведення пошуку, розвідки та видобування корисних копалин загальнодержавного та місцевого призначення на визначеній ділянці (ділянках) надр та ведення пов'язаних з угодою робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з наступною компенсацією витрат отриманням плати (винагороди) у вигляді частини прибуткової продукції.

При цьому Закон визначає прибуткову продукцію, як частину виробленої продукції, що розподіляється між інвестором і державою та визначається як різниця між виробленою і компенсаційною продукцією.

Угода про розподіл продукції може бути двосторонньою чи багатосторонньою, тобто її учасниками можуть бути декілька інвесторів, за умови, що вони несуть солідарну відповідальність по зобов'язаннях, передбачених такою угодою. Сторонами угодами про розподіл продукції виступають інвестор (інвестори) і держава в особі Кабінету Міністрів України.

Податок на прибуток сплачується інвестором з прибутку, отриманого інвестором (інвесторами) від виконання угод про розподіл продукції з урахуванням певних особливостей (ст. 336 ПКУ), а саме:

➤ об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток інвестора (інвесторів), який визначається виходячи з вартості прибуткової продукції, визначеної відповідно до законодавства про розподіл продукції, набутої інвестором (інвесторами) та оператором у власність у результаті розподілу продукції, зменшеної на суму сплаченого інвестором єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також на суму інших витрат (включаючи накопичені витрати при виконанні робіт до появи першої прибуткової продукції), пов'язаних з виконанням угоди, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди.

Якщо вартість прибуткової продукції за угодою про розподіл продукції

виражена в іноземній валюті, для цілей обчислення податку на прибуток підприємств така вартість перераховується в гривні в порядку, передбаченому угодою про розподіл продукції.

Будь-які інші доходи, отримані інвестором (оператором) протягом строку дії угоди від діяльності, пов'язаної з виконанням такої угоди, не розглядаються як об'єкт оподаткування та не враховуються під час його визначення.

Склад витрат, що відшкодовуються компенсаційною продукцією, визначається відповідно до законодавства про розподіл продукції.

Витрати на придбання необоротних активів та витрати на виконання робіт з розвідування, облаштування і видобутку корисних копалин включаються в момент їх понесення в повному обсязі до складу витрат, що підлягають відшкодуванню компенсаційною продукцією у порядку, передбаченому законодавством про розподіл продукції.

Інші витрати, пов'язані з виконанням угоди про розподіл продукції, які враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування від діяльності, пов'язаної з виконанням угоди, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди, визначаються за правилами, передбаченими для витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, якщо інше не передбачено ПКУ чи угодою про розподіл продукції.

Угода про розподіл продукції може передбачати індексацію інших витрат, пов'язаних з виконанням угоди, понесених у період до початку розподілу продукції, які враховуються під час розрахунку об'єкта оподаткування, але які не відшкодовуються (не підлягають відшкодуванню) компенсаційною продукцією за відповідною угодою, в порядку, передбаченому угодою.

Податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті, визначається та сплачується виключно у грошовій формі.

Якщо об'єкт оподаткування інвестора за результатами звітного періоду має від'ємне значення, дозволяється відповідне зменшення об'єкта оподаткування наступного періоду, а також кожного з наступних періодів до повного погашення такого від'ємного значення об'єкта оподаткування, але не більше строку дії угоди про розподіл продукції.

Для необоротних активів, вартість яких не відшкодовується (не підлягає відшкодуванню) компенсаційною продукцією відповідно до угоди, інвестор застосовує правила амортизації.

Інвестор (оператор) визначає податок на прибуток підприємств, що підлягає сплаті за підсумками кожного звітного податкового періоду, на підставі даних податкового обліку. Податок на прибуток підприємств від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням угоди про розподіл продукції, сплачується інвестором на загальних підставах.

Інвестор зобов'язаний вести окремий податковий облік податку на прибуток підприємств, одержаного від виконання угоди про розподіл продукції, та податку на прибуток підприємств, одержаного від інших видів діяльності, не пов'язаних з виконанням цієї угоди.

Пільги щодо податку на прибуток підприємств при оподаткуванні прибутку, отриманого інвестором під час виконання угоди про розподіл продукції, не застосовуються, якщо інше не передбачено угодою.

Не підлягає утриманню податок на прибуток підприємств з доходу

іноземного інвестора з джерелом його походження з України, отриманого від діяльності за угодою про розподіл продукції, що виплачується інвестору його постійним представництвом.

Не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств кошти та вартість майна, перераховані (передані) інвестором-нерезидентом його постійному представництву для фінансування та забезпечення діяльності за угодою про розподіл продукції відповідно до програми робіт та кошторису витрат.

Базовим податковим (звітним) періодом з податку на прибуток підприємств за угодою про розподіл продукції є календарний квартал.

Інвестор (оператор) подає щоквартально податкову декларацію з податку на прибуток за кожний звітний податковий квартал. Правило про складання податкової звітності та розрахунок об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств наростаючим підсумком не застосовується.

Податок на прибуток підприємств за звітний період сплачується інвестором (оператором) до відповідного бюджету у строк, визначений для квартального податкового періоду.

Обов'язок з подання річної податкової декларації і сплати авансових внесків з податку на прибуток до інвестора (оператора) за угодою про розподіл продукції не застосовується.

Офіційне підтвердження щодо сплаченого податку на прибуток підприємств надається інвестору на його письмове звернення після граничних термінів сплати податку на прибуток не пізніше 10 календарних днів з дати надходження такого звернення до контролюючого органу, в якому такого інвестора взято на облік.

Інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції звільняється від обов'язку подавати фінансову звітність і тимчасові та постійні податкові різниці разом з податковою декларацією з податку на прибуток підприємств.

Якщо інвестор-нерезидент діє за угодою про розподіл продукції через своє представництво, прибуток такого інвестора, одержаний від виконання угоди, оподатковується та не підлягає оподаткуванню за правилами, які здійснюють свою діяльність на території України через постійне представництво.

У ст. 141.4 ПКУ встановлено, що доходи, отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України оподатковуються податком на прибуток, якщо інше положення не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати.

У Податковому кодексі є загальна норма щодо превалювання положень чинних міжнародних договорів над положеннями внутрішнього законодавства. Відповідно до ст. 3.2 вищезазначеного Кодексу якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору. При цьому міжнародним договором не визначено, яким чином особа, що має право на застосування правил цього міжнародного договору, повинна підтверджувати це право.

Включення до Податкового кодексу України спеціальної ст. 103, яка регулює порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування щодо повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, дало змогу чітко визначити підстави, які дають право на одержання переваг, установлених угодами про уникнення подвійного оподаткування, встановити



процедури підтвердження права нерезидента на податкові пільги, передбачені в зазначених угодах, визначити, яким чином здійснюватиметься відшкодування зайвого утримання сум податку на доходи із джерелом їх походження з України тощо.

Чинними є міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з 68 країнами. Крім того, відповідно до ст. 7 Закону про правонаступництво, Україна застосовує 3 договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набрання чинності новими договорами.

Набрали також чинності міжнародні двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування з такими країнами (в дужках зазначено дату набрання чинності): **Австрією** (20.05.1999 р.), **Азербайджаном** (03.07.2000 р.), **Алжиром** (01.07.2004 р.), **Бельгією** (25.02.1999 р.), **Білорусією** (30.01.1995 р.), **Болгарією** (03.10.1997 р.), **Бразилією** (26.04.2006 р.), **Великим Герцогством Люксембург** (06.09.1997 р.), **Великою Британією** (11.08.1993 р.), **В'єтнамом** (19.11.1996 р.), **Вірменією** (19.11.1996 р.), **Грецією** (26.09.2003 р.), **Грузією** (01.04.1999 р.), **Данією** (21.08.1996 р.), **Естонією** (24.12.1996 р.), **Єгиптом** (27.02.2002 р.), **Ізраїлем** (20.04.2006 р.), **Індією** (31.10.2001 р.), **Індонезією** (09.11.1998 р.), **Іраном** (21.07.2001 р.), **Ісландією** (09.10.2008 р.), **Італією** (25.02.2003 р.), **Йорданією** (23.10.2008 р.), **Казахстаном** (14.04.1997 р.), **Канадою** (22.08.1996 р.), **Киргизстаном** (01.05.1999 р.), **Кіпром** (01.01.2014 р.), **Китаєм** (18.10.1996 р.), **Королівством Саудівською Аравією** (01.12.2012 р.) **Республікою Корея** (19.03.2002 р.), **Республікою Кубою** (20.11.2003 р.), **Кувейтом** (22.02.2004 р.), **Латвією** (21.11.1996 р.), **Литвою** (25.12.1997 р.), **Ліваном** (06.09.2003 р.), **Лівією** (31.01.2010 р.), **Македонією** (23.11.1998 р.), **Марокко** (30.03.2009 р.), **Мексиканськими сполученими Штатами** (01.01.2013 р.) **Молдовою** (27.05.1996 р.), **Монголією** (03.11.2006 р.), **Нідерландами** (02.11.1996 р.), **Норвегією** (18.09.1996 р.), **Об'єднаними Арабськими Еміратами** (09.03.2004 р.), **Пакистаном** (30.06.2011 р.), **Південно-Африканською Республікою** (23.12.2004 р.), **Польщею** (11.03.1994 р.), **Португалією** (11.03.2002 р.), **Російською Федерацією** (03.08.1999 р.), **Румунією** (17.11.1997 р.), **Сирією** (04.05.2004 р.), **Сінгапуром** (18.12.2009 р.), **Словаччиною** (22.11.1996 р.), **Словенією** (25.04.2007 р.), **США** (05.06.2000 р.), **Таджикистаном** (01.06.2003 р.), **Таїландом** (24.11.2004 р.), **Туреччиною** (29.04.1998 р.), **Туркменістаном** (21.10.1999 р.), **Угорщиною** (24.06.1996 р.), **Узбекистаном** (25.07.1995 р.), **Фінляндією** (14.02.1998 р.), **Францією** (01.11.1999 р.), **Федеративною республікою Німеччини** (04.10.1996 р.), **Хорватією** (01.06.1999 р.), **Чехією** (20.04.1999 р.), **Швейцарією** (26.02.2002 р.), **Швецією** (04.06.1996 р.).

Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союдної Республіки Югославія про уникнення подвійного оподаткування щодо податків на доходи і капітал, яка набрала чинності 29.11.2001 р., застосовується також у відносинах України з Республікою Сербія та Республікою Чорногорія.

Крім того, згідно зі ст. 7 Закону про правонаступництво, Україна застосовує договори СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набрання чинності новими договорами. **Договори СРСР діють у відносинах України з такими країнами: Іспанією, Малайзією, Японією.**

Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з іноземними країнами, застосовуються до осіб, які є резидентами України та резидентами відповідної країни. Відповідно до положень ст. 103 ПКУ

застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування зменшеної ставки податку дозволяється лише за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами цієї статті.

Аналогічно в іноземній країні, з якою Україною укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, від резидента України, який претендує на застосування положень договору, вимагатиметься довідка, яка підтверджує, що зазначена особа є резидентом України.

У платників податків виникає багато запитань щодо підтвердження резидентами України свого резидентського статусу для одержання права на пільгове оподаткування в іноземних країнах, з якими укладено угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Відповідно до ст. 14.1.122 ПКУ нерезиденти – це:

- іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) згідно із законодавством України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;
- дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
- фізичні особи, які не є резидентами України.

Відповідно до ст. 103.4 ПКУ застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування зменшеної ставки податку дозволяється лише за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа - довідки (або його нотаріально засвідченої копії), який підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України, і підтверджує статус податкового резидента. Довідка видається компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, за формою, затвердженою законодавством іншої країни, що легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

При цьому відповідно до ст. 103.10 ПКУ у разі неподання нерезидентом довідки, доходи нерезидента із джерелом їх походження з України підлягають оподаткуванню згідно із законодавством України з питань оподаткування, тобто без урахування положень міжнародного договору.

Відповідно до ст. 3.2 ПКУ визначено, якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого надано Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору. Україною також підписано Гаазьку конвенцію про скасування вимоги дипломатичної або консульської легалізації іноземних офіційних документів.

Офіційні документи, які використовуватимуться на території держав – учасниць Конвенції, мають бути засвідчені спеціальним штампом «Apostille» (далі – апостиль), проставленим компетентним органом держави, в якій було складено документ.

Офіційні документи, на яких проставлено апостиль, не потребують будь-якого подальшого засвідчення (легалізації).

Із держав, з якими Україна має чинні договори про уникнення подвійного оподаткування, учасницями цієї Конвенції є: Австрія, Азербайджан, Бельгія (у відносинах з Україною Конвенція чинна з 05.07.2004 р.), Білорусь, Болгарія,

Вірменія\*, Греція, Грузія, Данія, Естонія, Ізраїль, Індія, Ісландія, Іспанія, Італія, Казахстан, Китайська Народна Республіка (триває процедура набрання чинності), Кіпр, Латвія, Литва, Македонія, Молдова, Нідерланди, Норвегія, Південно-Африканська Республіка, Польща, Португалія, Російська Федерація, Румунія, Сербія і Чорногорія, Словацька Республіка, Словенія, Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Сполучені Штати Америки, Туреччина, Угорщина, Федеративна Республіка Німеччина, Фінляндія, Франція, Хорватія, Чеська Республіка, Швейцарія, Швеція, Японія.

Порядок засвідчення документів штампом апостиль застосовується у відносинах між Україною та державами – учасниками Конвенції, крім ФРН, яка відповідно до ст. 12 цієї Конвенції висловила заперечення проти приєднання України до Конвенції, та крім держав, позначених знаком «\*», для яких застосовується спеціальний порядок, викладений нижче.

Згідно з домовленостями, досягнутими між Мінфіном України та Мінфіном ФРН, для резидентів ФРН встановлено особливий порядок надання довідок про підтвердження податкового резидентства. Відповідно до цього порядку зазначена довідка видається податковими інспекціями федеральних земель в оригіналі і не вимагає легалізації.

Україна також є учасницею двосторонніх договорів про правові відносини і правову допомогу у цивільних і кримінальних справах та багатосторонньої Конвенції про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах.

Відповідно до висновку Міністерства юстиції України документи податкових установ іноземних держав, які є учасниками договорів про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах, на територіях договірних сторін мають прийматися без будь-якого додаткового засвідчення.

**Враховуючи зазначене, довідки про статус податкового резидента, видані податковими органами іноземних держав, приймаються на території України без будь-якого додаткового засвідчення (без легалізації та завірення апостилем) на підставі міжнародних договорів України про правові відносини і правову допомогу у цивільних і кримінальних справах, укладених з Азербайджаном, Білорусією, Болгарією, Вірменією, Естонією, Казахстаном, Киргизстаном, Латвією, Литвою, Молдовою, Польщею, Росією, Румунією, Сербією, Таджикистаном, Туркменістаном, Узбекистаном, Чехією.**

Види доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, та порядок їх оподаткування податком на прибуток наведено у таблиці 5.13.

**Таблиця 5.13**

**Види доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України, та порядок їх оподаткування податком на прибуток**

№ з/п	Вид доходів	Джерела виплат	Ставка податку на прибуток
1	Проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за показниками та борговими зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %

№ з/п	Вид доходів	Джерела виплат	Ставка податку на прибуток
2	Дивіденди, які сплачуються резидентом	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
3	Роялті	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
4	Доходи від інжинірингу	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
5	Лізингова (орендна) плата, що вноситься резидентами або постійними представництва на користь нерезидента – лізингодавця (орендодавця) за договорами оперативного лізингу (оренди)	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
6	Доходи від продажу майна, розташованого на території України, яке належить нерезиденту, у тому числі майна постійного представництва нерезидента	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
7	Доходи, отримані від провадження спільної діяльності на території України, доходи від здійснення довгострокових контрактів на території України	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
8	Винагороди за провадження нерезидентами або уповноваженими ними особами культурної, освітньої, релігійної, спортивної, розважальної діяльності на території України	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
9	Брокерська, комісійна або агентська винагорода, отримана від резидентів або постійних представництв інших нерезидентів стосовно брокерських, комісійних або агентських послуг, наданих нерезидентом або його постійним представництвом на території України на користь резидентів	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
10	Доходи, одержані від діяльності у сфері розваг (крім діяльності з проведення лотереї)	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
11	Доходи у вигляді благодійних внесків та пожертвувань на користь нерезидентів	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %
12	Прибутки нерезидентів, отримані у вигляді доходів від безпроцентних (дисконтних) облігацій чи казначейських зобов'язань ( <b>прибуток</b> – це різниця між номінальною вартістю та ціною придбання безпроцентних (дисконтних) цінних паперів)	За рахунок прибутку	18 %

№ з/п	Вид доходів	Джерела виплат	Ставка податку на прибуток
13	Фрахт	За рахунок доходів	6 %
14	Страхові платежі (страхові внески, страхові премії) та страхові виплати (страхові відшкодування) у межах договорів страхування або перестрахування ризиків: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ обов'язкового на користь фізичних осіб – нерезидентів, у межах системи «Зелена картка», пасажирських перевезень цивільної авіації;</li> <li>➤ за межами України на користь нерезидентів;</li> <li>➤ безпосередньо із страховиками та перестраховиками – нерезидентами, рейтинг фінансової надійності (стійкості) яких вимагає вимогам;</li> <li>➤ в інших випадках</li> </ul>	<p>-</p> <p>За власний рахунок страховика</p> <p>-</p> <p>За власний рахунок страховика</p>	<p>0 %</p> <p>4 %</p> <p>0 %</p> <p>12 %</p>
15	Реклама	За власний рахунок	20 %
16	Інші доходи від провадження нерезидентом (постійним представництвом цього або іншого нерезидента) господарської діяльності на території України, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента (постійного представництва), у тому числі вартості послуг із міжнародного зв'язку чи міжнародного інформаційного забезпечення	За рахунок доходів, що виплачуються нерезиденту	15 %

Суми прибутків нерезидентів, які проводять свою діяльність на території Суми прибутків нерезидентів, які проводять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку, прирівнюється з метою оподаткування до платника податку, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента. У разі якщо нерезидент провадить свою діяльність в Україні та за її межами і при цьому не визначає прибуток від своєї діяльності, що ведеться ним через постійне представництво в Україні, сума прибутку, що підлягає оподаткуванню в Україні, визначається на підставі складання нерезидентом окремого балансу фінансово-господарської діяльності, погодженого з контролюючим органом за місцезнаходженням постійного представництва.

У разі неможливості визначити шляхом прямого підрахунку прибутку, отриманого нерезидентами з джерел його походження з України, оподатковуваний прибуток визначається контролюючим органом як різниця між доходами та витратами, визначеними шляхом застосування до суми отриманого доходу

коефіцієнта 0,7.

Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки певного нерезидента, під час виплати доходів такому нерезиденту утримують і перераховують податок із доходу. Це положення не поширюється на випадки надання резидентами агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь нерезидентів, якщо вони надають зазначені послуги в рамках своєї основної (звичайної) діяльності.

Суми податку на прибуток, отриманого з іноземних джерел, що сплачені суб'єктами господарювання за кордоном, зараховуються під час сплати ними податку в Україні. Розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел не може перевищувати суми податку, що підлягає сплаті в Україні таким платником податку протягом такого періоду. Не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах: податок на капітал (майно та приріст капіталу), поштові податки, податки на реалізацію (продаж), інші непрямі податки незалежно від того, чи підпадають вони під категорію прибуткових податків, чи оподатковуються іншими податками згідно із законодавством іноземних держав. Зарахування сплачених за митним кордоном України сум податку здійснюється за умови подання письмового підтвердження контролюючого органу іншої держави щодо факту сплати такого податку та за наявності чинного міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування доходів.

У таблиці 5.14 узагальнено ставки оподаткування, встановлені згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування у процентах до загальної суми дивідендів, процентів, роялті, цифри в дужках у стовпчику «Дивіденди» означають мінімальну частку капіталу компанії (у процентах), володіння якою дає право фактичному власнику дивідендів на оподаткування за ставкою, наведеною перед дужками, а цифри, написані через «/», означають, що залежно від визначених угодою умов можуть застосовуватись різні ставки оподаткування.

**Таблиця 5.14**

**Ставки оподаткування, встановлені згідно з угодами про уникнення подвійного оподаткування у процентах до загальної суми дивідендів, процентів, роялті**

Держава	Дивіденди	Проценти	Роялті
Австрія	5 (10)/10	2/5	5
Азербайджан	10	10	10
Алжир	5(25)/15	10	10
Бельгія	5(20)/15	2/5	5
Білорусь	15	10	15
Болгарія	5(25)/15	10	10
Бразилія	10(25)/15	15	15
Великобританія	5(20)/10	0	0
Вірменія	5(25)/15	10	0
В'єтнам	10	10	10
Греція	5(25)/10	10	10
Грузія	5(25)/10	10	10
Данія	5(25)/15	10	10
Естонія	5(25)/15	10	10
Єгипет	12	12	12
Ізраїль	5(25)/10/15	5/10	10

Держава	Дивіденди	Проценти	Роялті
Індія	10(25)/15	10	10
Індонезія	10(20)/ 15	10	10
Іран	10	10	10
Ісландія	5(25)/15	10	10
Іспанія	18	0	5
Італія	5(20)/15	10	7
Йорданія	10(20)/15	10	10
Казахстан	5(25)/15	10	10
Канада	5(20)/15	10	10
Киргизстан	5(50)/15	10	10
Кіпр	5(20)/15	2	5/10
КНР (Китайська Народна Республіка)	5(25)/10	10	10
Корея	5(20)/15	5	5
Королівство Саудівська Аравія	5(20)/15	10	10
Кувейт	5	0	10
Латвія	5(25)/15	10	10
Литва	5(25)/15	10	10
Ліван	5(20)/15	10	10
Лівія	5(25)/15	10	10
Македонія	5(25)/15	10	10
Малайзія	15	15	10/15
Марокко	10	10	10
Мексиканські Сполучені Штати	5(25)/15	10	10
Молдова	5(25)/15	10	10
Монголія	10	10	10
Нідерланди	5(20)/15	2/10	10
Норвегія	5(25)/15	10	10
ОАЕ (Об'єднані Арабські Емірати)	5(10)/15	3	10
ПАР (Південно-Африканська Республіка)	5(20)/15	10	10
Пакистан	10(25)/15	10	10
Польща	5(25)/15	10	10
Португалія	10(25)/15	10	10
Російська Федерація	5/15	10	10
Румунія	10(25)/15	10	15
Сирія	10	10	18
Сінгапур	5(20)/15	10	7,5
Словаччина	10	10	10
Словенія	5(25)/15	5	10/5
США (Сполучені Штати Америки)	5(20)/15	0	10
Таджикистан	10	10	10
Таїланд	10(25)/15	10/15	15
Туреччина	10(25)/15	10	10
Туркменістан	10	10	10
Угорщина	5 (25)/15	10	5
Узбекистан	10	10	10
Фінляндія	5(20)/15	5/10	5/10
Франція	5(20)/15	2/10	5/10
ФРН (Федеративна Республіка Німеччина)	5(20)/10	2/5	5
Хорватія	5(25)/10	10	10
Чехія	5(25)/15	5	10
Швейцарія	5(20)/15	10	10
Швеція	5(20)/10	10	10
Югославія (Сербія і Чорногорія)	5(25)/10	10	10
Японія	15	10	10

Не підлягають оподаткуванню доходи, отримані нерезидентами у вигляді процентів або доходу (дисконту) на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено

державними або місцевими гарантіями.

Суб'єкти, що здійснюють букмекерську діяльність, діяльність з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно з податком на прибуток, сплачують податок на доходи, який не є різницею та не зменшує фінансовий результат до оподаткування такого суб'єкта.

Звільняються від оподаткування податком на прибуток кошти спільного інвестування, а саме: кошти, внесені засновниками корпоративного фонду, кошти та інші активи, залучені від учасників інституту спільного інвестування, доходи від здійснення операцій з активами інституту спільного інвестування, доходи, нараховані за активами інституту спільного інвестування, та інші доходи від діяльності інституту спільного інвестування (відсотки за позиками, орендні (лізингові) платежі, роялті тощо), кошти у вигляді внесків від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків, осіб, які уклали договір страхування про недержавне пенсійне страхування.

#### **5.4. ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ**

Форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20 жовтня 2015 р. № 897, є універсальною. Вона призначена для всіх категорій платників податку на прибуток, як звичайних підприємств, так і «специфічних», наприклад: страховиків, банків, букмекерів, «лотерейщиків», «азартників».

Податковим (звітним) періодом для податку на прибуток є квартал, півріччя, три квартали і рік. Річний податковий (звітний) період встановлено тільки для таких платників податку на прибуток:

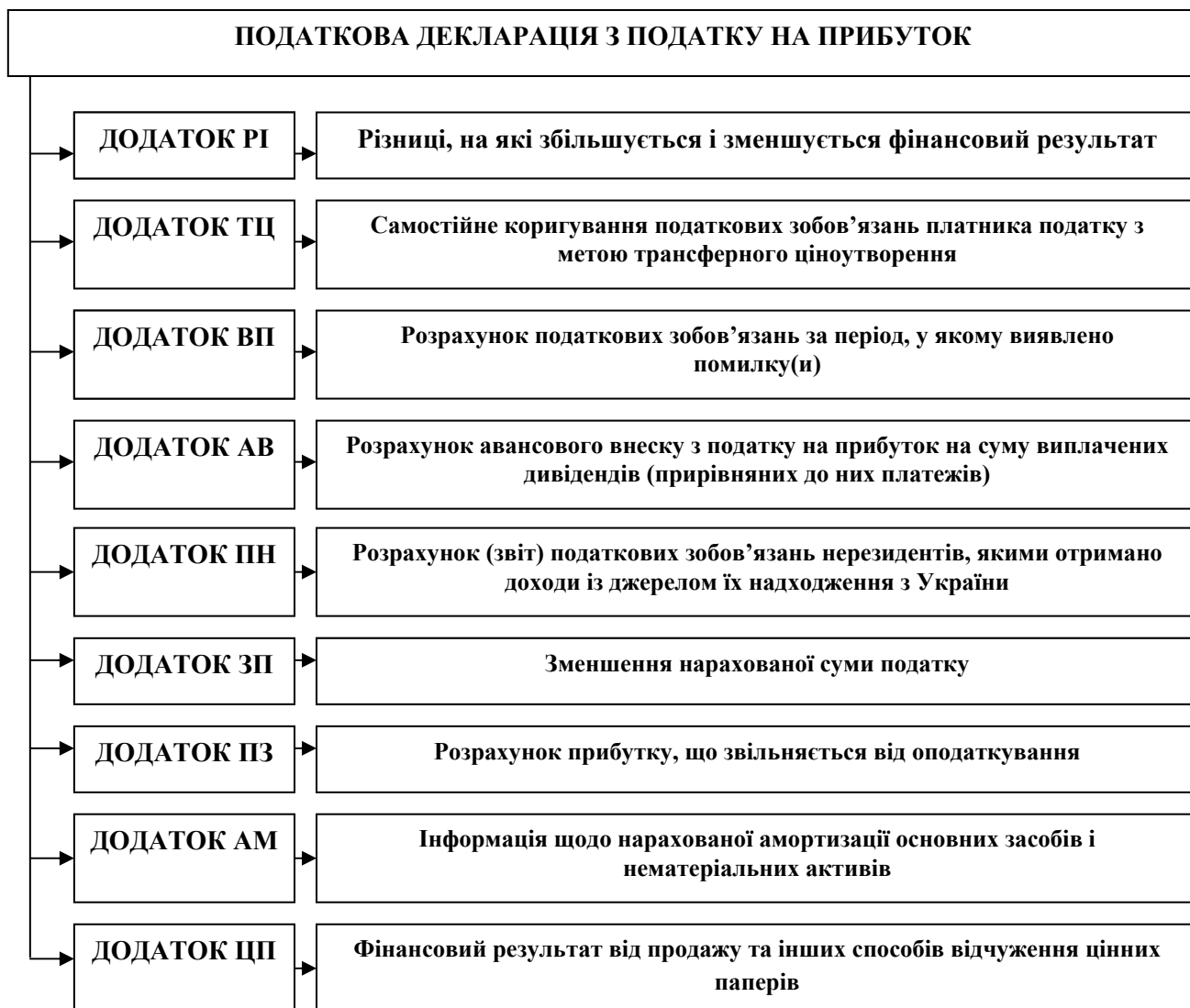
- які зареєстровані протягом звітного (податкового) періоду;
- виробників сільськогосподарської продукції;
- річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за попередній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень.

Тобто, якщо річний дохід платник податку на прибуток більше 20 мільйонів грн., то такий платник податку на прибуток звітує і сплачує податок на прибуток за квартал, півріччя, три квартали, рік. Якщо у платника податку на прибуток дохід менше 20 мільйонів грн., то він подає податкову декларацію з податку на прибуток тільки річну.

Структура податкової декларації з податку на прибуток наведена на рис. 5.11.

Виробники сільськогосподарської продукції подають декларацію з податку на прибуток за підсумками податкового (звітного) року. Причому вони можуть обрати період, який розпочинається з 1 липня поточного звітного року та закінчується 30 червня наступного звітного року. При цьому для цілей оподаткування податком на прибуток до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільгосппродукції, належать ті, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 % загальної суми доходу.





**Рис. 5.11. Структура податкової декларації з податку на прибуток**

Такі підприємства за річний податковий період повинні подати податкову декларацію з податку на прибуток протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду.

Податкова декларація з податку на прибуток складається з:

- вступної частини;
- основної частини;
- розрахунку авансового внеску;
- трьох блоків для виправлення самостійно виявлених помилок: за податковим зобов'язанням з податку на прибуток; за податком на прибуток з доходів нерезидентів; за авансовими внесками;
- заключної частини.

Декларацію заповнюють наростаючим підсумком з початку року у гривнях без копійок з округленням за загальновстановленими правилами (це передбачає сама форма звітності) і обов'язково українською мовою. Заповненню підлягають усі рядки декларації та її додатків. У разі відсутності показників у відповідних рядках як основної частини декларації, так і її додатків ставлять прочерки. Додатки до окремих рядків декларації, не заповнені через відсутність операцій (показників), не подають.

Порядок заповнення податкової декларації з податку на прибуток наведено у таблиці 5.15.

**Таблиця 5.15**

**Порядок заповнення податкової декларації з податку на прибуток**

Показник рядка декларації	Код рядка	Дані і підстави для заповнення
Дохід від будь-якого виду діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	01	Річна сума таких доходів за даними бухгалтерського обліку: ➤ дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); ➤ інші операційні доходи; ➤ фінансові доходи; ➤ інші доходи. Звичайно, сума таких доходів не містить податкового зобов'язання з ПДВ. Цей рядок визначає категорію платників податку на прибуток у відповідності з обсягом доходів. Якщо сума доходів менше 20 млн. грн., то платник податків має право вибору щодо застосування податкових різниць. Якщо сума доходів більше 20 млн. грн., то потрібно розраховувати і використовувати податкові різниці для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток чи збиток), визначений у фінансовій звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності (+, -)	02	Рядок 2290 відповідного Звіту про фінансові результати або Рядок 2295 відповідного Звіту про фінансові результати
Різниці, що виникають згідно з Податковим кодексом України (+, -)	03 РІ	Податкові різниці розраховуються в додатку РІ, а у цей рядок переноситься їх загальний результат
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03) (+, -)	04	(рядок 02 + рядок 03) (+, -)
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнено від оподаткування (+, -)	05 ПЗ	Заповнюється при веденні діяльності, визначеної як неоподатковувана податком на прибуток згідно ст. 142 ПКУ або зазначеної в нормах підрозділу 4 розділу XX ПКУ
Податок на прибуток (позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05) × ____ / 100)	06	(стор 04 – стор. 05) × основна ставка податку на прибуток % / 100)
Дохід за договорами страхування і перестрахування, визначений згідно з підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 розділу III Податкового кодексу України, в тому числі:	07	Заповнюють страховики
за договорами із довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема за договорами страхування додаткової пенсії, визначений підпунктами 14.1.52, 14.1.52 1, 14.1.52 2 та 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України	07.1	

Показник рядка декларації	Код рядка	Дані і підстави для заповнення
Податок на дохід за договорами страхування (рядок 07 – рядок 07.1) $\times$ ____ / 100)	08	
Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей	09	Заповнюють платники податків, які займаються діяльністю з випуску та проведення лотерей
Податок на прибуток від діяльності з випуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період (рядок 09 $\times$ ____ / 100)	10	
Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів	11	Заповнюють платники податків, які займаються азартними іграми
Податок на прибуток від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів за звітний (податковий) період (рядок 11 $\times$ ____ / 100)	12	
Сума доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім прибутку, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	13	Заповнюють платники податків, які займаються букмекерською діяльністю
Сума виплачених виплат гравцеві	14	
Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім прибутку, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 – рядок 14) $\times$ ____ / 100)	15	
Сума виплачених виплат гравцеві	14	
Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім прибутку, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 — рядок 14) $\times$ ____ / 100)	15	

Податкова декларація з податку на прибуток подається до контролюючих органів одним із способів:

- а) подати її особисто або через уповноважену на це особу;
- б) надіслати поштою повідомленням про вручення та описом вкладення не пізніше ніж за 5 днів до граничного строку подання декларації.
- в) направити в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. При цьому роздруковані оригінали декларації на паперових носіях подавати не потрібно.

До великих та середніх підприємств висуваються особливі вимоги – подати декларацію вони зобов'язані виключно в електронному вигляді.

Разом з податковою декларацією з податку на прибуток платники, у тому числі й малі підприємства, подають до контролюючого органу річну фінансову звітність. Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів

господарської діяльності подають річну фінансову звітність за скороченою формою у складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м). А суб'єкти мікропідприємництва подають Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва форми № 1-мс і № 2-мс).

Згідно з Ч. 3 ст. 55 Господарського кодексу України до суб'єктів мікропідприємництва відносять юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності – суму, еквівалентну 2 млн. євро, визначену за середньорічним курсом НБУ.

Річна фінансова звітність великих і середніх суб'єктів включає:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- Звіт про власний капітал (форма № 4);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щодо об'єктів нежитлової нерухомості. У випадку, коли податок на прибуток за звітний (податковий) період менше податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то різниця не враховується у зменшення податку на прибуток наступних податкових (звітних) періодів.

### ***КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:***

1. Охарактеризуйте генезис розвитку податку на прибуток в Україні.
2. Назвіть платників податку на прибуток.
3. Як визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток?
4. Що є базою оподаткування податком на прибуток?
5. Охарактеризуйте умови і порядок декларування доходів неприбуткових організацій.
6. Охарактеризуйте види різниць, які коригують фінансовий результат з метою оподаткування податком на прибуток.
7. Який порядок формування різниць при нарахуванні амортизації необоротних активів?
8. Який порядок визначення різниць при формуванні резервів (забезпечень)?
9. Як формуються резерви банків та небанківських фінансових установ?
10. Який порядок формування різниць при здійсненні фінансових операцій?
11. Які є ставки податку на прибуток? До яких доходів вони застосовуються?
12. Поясніть особливості оподаткування податком на прибуток страховика.
13. Як здійснюється оподаткування податком на прибуток доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України?
14. Розкрийте особливості оподаткування податком на прибуток різниці щодо операцій з продажу або відчуження цінних паперів, а також операцій з інвестиційною нерухомістю і біологічними активами, які оцінюються за справедливою вартістю.
15. Як здійснюється оподаткування податком на прибуток операцій в умовах дії угоди про розподіл продукції?
16. В чому полягають особливості оподаткування податком на прибуток

букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино)?

17. Як застосовуються міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування податком на прибуток доходів нерезидента із джерелом їх походження з України?

18. Поясніть сутність принципу «витягнутої руки» при оподаткуванні податком на прибуток контрольованих операцій.

19. Охарактеризуйте засади визначення операцій контрольованими з метою нарахування податку на прибуток?

20. Назвіть види контрольованих операцій з метою оподаткування податком на прибуток.

21. Охарактеризуйте умови за якими господарські операції визнаються такими, що відповідають принципу «витягнутої руки» для нарахування податку на прибуток.

22. Назвіть методи встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» для нарахування податку на прибуток.

23. В чому сутність складання та подання звіту про контрольовані операції та документації з трансферного ціноутворення для податкового контролю правильності нарахування податку на прибуток?

24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з податку на прибуток підприємств та фінансової звітності платників податку на прибуток.

25. Охарактеризуйте порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств, у тому числі авансових внесків з податку на прибуток.

### ***ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:***

#### **1). Не є платниками податку на прибуток:**

- a) юридичні особи;
- b) бюджетні організації;
- c) Національний банк України;
- d) постійні представництва нерезидентів;
- e) управителі фонду операцій з нерухомістю.

#### **2). Юридична особа, у якої річний дохід за останній звітний період не перевищує 20 мільйонів гривень, визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток:**

- a) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, визначений у фінансовій звітності;
- b) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;
- c) прибуток із джерелом походження з України, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;
- d) прибуток із джерелом походження з України, визначений за даними бухгалтерського обліку;

е) різниця між доходами і витратами за основним видом діяльності.

**3). Юридична особа, у якої річний дохід за останній звітний період перевищує 20 мільйонів гривень, визначає об'єкт оподаткування податком на прибуток:**

а) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, визначений у фінансовій звітності;

б) прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;

с) прибуток із джерелом походження з України, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності;

д) прибуток із джерелом походження з України, визначений за даними бухгалтерського обліку;

е) різниця між доходами і витратами за основним видом діяльності.

**4). Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період:**

а) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

б) авансових внесків податку на прибуток;

с) орендної плати за землю;

д) рентної плати;

е) екологічного податку.

**5). Податковими звітними періодами для податку на прибуток підприємств – виробників сільськогосподарської продукції є :**

а) рік, починаючи з 01 січня по 31 грудня календарного (звітного) року;

б) рік, починаючи з 1 липня поточного звітного року і закінчуючи 30 червня наступного звітного року;

с) квартал, півріччя, три квартали, рік;

д) півріччя, рік;

е) 1 квартал, 2 квартал, 3 квартал і 4 квартал.

**6). Податковий період для юридичної особи, у якої річний дохід за останній звітний період не перевищує 20 мільйонів гривень є:**

а) рік, починаючи з 01 січня по 31 грудня календарного (звітного) року;

б) рік, починаючи з 1 липня поточного звітного року і закінчуючи 30 червня наступного звітного року;

с) квартал, півріччя, три квартали, рік;

д) півріччя, рік;

е) 1 квартал, 2 квартал, 3 квартал і 4 квартал.

**7). Податковий період для юридичної особи, у якої річний дохід за останній звітний період перевищує 20 мільйонів гривень є:**

а) рік, починаючи з 01 січня по 31 грудня календарного (звітного) року;

б) рік, починаючи з 1 липня поточного звітного року і закінчуючи 30 червня наступного звітного року;

- с) квартал, півріччя, три квартали, рік;
- д) півріччя, рік;
- е) 1 квартал, 2 квартал, 3 квартал і 4 квартал.

**8). Для нарахування амортизації основних засобів з метою визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток не застосовується метод амортизації:**

- а) прямолінійний;
- б) зменшення залишкової вартості;
- с) прискореного зменшення залишкової вартості;
- д) кумулятивний;
- е) виробничий.

**9). Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство встановлює строк корисного використання для нарахування амортизації транспортного засобу не менше:**

- а) 5 років;
- б) 4 роки;
- с) 2 роки;
- д) 10 років;
- е) 6 років.

**10). Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство встановлює строк корисного використання для нарахування амортизації комп'ютера не менше:**

- а) 5 років;
- б) 4 роки;
- с) 2 роки;
- д) 10 років;
- е) 6 років.

**11). Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство не включає амортизацію:**

- а) виробного обладнання;
- б) адміністративної будівлі;
- с) невиробничих основних засобів;
- д) складських приміщень;
- е) виробничих транспортних засобів.

**12). Для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємство встановлює строк корисного використання для нарахування амортизації бульдозера не менше:**

- а) 5 років;
- б) 4 роки;
- с) 2 роки;
- д) 10 років;
- е) 6 років.

**13). Ставка податку на прибуток у розмірі 3 % від об'єкта**

**оподаткування застосовується:**

- а) до доходів нерезидентів;
- б) до доходів від букмекерської діяльності;
- с) за договорами страхування;
- д) за договорами страхування життя;
- е) від продажу цінних паперів.

**14). Ставка податку на прибуток у розмірі 0 % від об'єкта оподаткування застосовується:**

- а) до доходів нерезидентів;
- б) до доходів від букмекерської діяльності;
- с) за договорами страхування;
- д) за договорами страхування життя;
- е) від продажу цінних паперів.

**15). Різниця, на яку збільшується фінансовий результат платника податку на прибуток:**

а) сума процентів за борговими зобов'язаннями, що перевищують 50 відсотків фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань, за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, сума боргових зобов'язань перевищує суму власного капіталу в 3,5 рази;

б) від'ємне значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) періодах;

с) на суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку, платників єдиного податку четвертої групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на користь від інших платників податків, які сплачують авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів;

д) сума процентів за борговими зобов'язаннями за операціями з не пов'язаними особами;

е) на суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання.

**16). При придбанні товарів, необоротних активів, робіт та послуг у неприбуткових організаціях (крім бюджетних установ) на суму більше 50 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 01 січня звітного податкового року сукупно протягом звітного (податкового) року, фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток:**

- а) не змінюється;
- б) збільшується на суму 30 відсотків вартості;
- с) збільшується на суму 50 відсотків вартості;
- д) збільшується на всю суму вартості;
- е) збільшується на суму 40 відсотків вартості.

**17). Господарські операції визнаються контрольованими при таких умовах з метою оподаткування податком на прибуток:**

- а) будь-який річний дохід платника податку за відповідний податковий



(звітний) період;

б) будь-який обсяг господарських операцій з контрагентами - нерезидентами;

с) річний дохід платника податку за відповідний податковий (звітний) період перевищує 20 мільйонів гривень;

д) обсяг господарських операцій з кожним контрагентом – нерезидентом перевищує 5 мільйонів гривень за відповідний податковий (звітний) період;

е) річний дохід платника податку за відповідний податковий (звітний) період перевищує 50 мільйонів гривень та обсяг господарських операцій з кожним контрагентом – нерезидентом перевищує 5 мільйонів гривень за відповідний податковий (звітний) період.

**18). Не контролюваною операцією до якої не застосовується принцип «втягнутої руки» з метою оподаткування податком на прибуток є:**

а) господарські операції з пов'язаними особами - нерезидентами;

б) продаж товарів через комісіонерів - нерезидентів;

с) господарські операції з нерезидентами, що зареєстровані у державах, у яких ставка податку на прибуток на 5 відсотків і більше нижча, ніж в Україні, з якими не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформації;

д) господарські операції з не пов'язаними особами – нерезидентами, що не зареєстровані у державах, у яких ставка податку на прибуток на 5 відсотків і більше нижча, ніж в Україні, з якими не укладені міжнародні договори з положеннями про обмін інформації, імпорту і експорт товарів, що не мають біржового квотування;

е) імпорту і експорт товарів, що мають біржове квотування.

**19). Підставою для звільнення від оподаткування податком на прибуток доходів із джерелом їх походження в Україні є:**

а) довідка контрагента – нерезидента, у який зазначено, що він є платником податку на прибуток;

б) міжнародний договір України з державою контрагента - нерезидента;

с) договір з контрагентом-нерезидентом;

д) довідка, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, яка видана компетентними (уповноваженими) органами відповідної країни, та належним чином легалізована і перекладена;

е) довідка, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, яка видана Державною фіскальною службою України.

**20). Податок на прибуток з доходів, що отримані нерезидентом із джерелом їх походження з України, сплачується за власний рахунок резидента, який виплачує доходи:**

а) роялті;

б) від інжинірингу;

с) від реклами;

д) у вигляді орендної плати;

е) у вигляді комісійної винагороди.

## **ТЕМА 6. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА МАЙНО СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

### **6.1. Економічна сутність та склад податку на майно**

### **6.2. Порядок нарахування та сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки**

### **6.3. Порядок нарахування та сплати транспортного податку**

### **6.4. Порядок нарахування та сплати податку за землю**

### **6.1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА СКЛАД ПОДАТКУ НА МАЙНО**

Податок на нерухоме майно існує приблизно в 130 країнах, але значимість його різна [226, с. 206]. Об'єктами оподаткування є землі, будівлі, споруди, податок сплачується власником нерухомості, в залежності від країни, можуть використовуватися ринкова вартість, кадастрова власність, а також коригуючі коефіцієнти. У багатьох країнах є системи кадастрів, які призначені для обліку інформації про власність; пільги надаються або по категоріям платників (соціально незахищеним платникам податків, пенсіонерам і інвалідам, а в деяких країнах при наданні пільги враховується сімейний стан платника податків, рівень його доходів), або з урахуванням характеру власності (по нерухомості, що забезпечує здійснення суспільно-корисних видів діяльності, або по об'єктах, що знаходяться в державній (муніципальній) власності); податок на нерухоме майно є місцевим податком, надходить до місцевих бюджетів; ставки податку залежать від законодавчої і економічної практики в країнах [226, с. 208]. Що стосується ставки податку на нерухомість, то у більшості країн вона становить менше 1 % від бази оподаткування [226, с. 210] (таблиця 6.1).

**Таблиця 6.1**

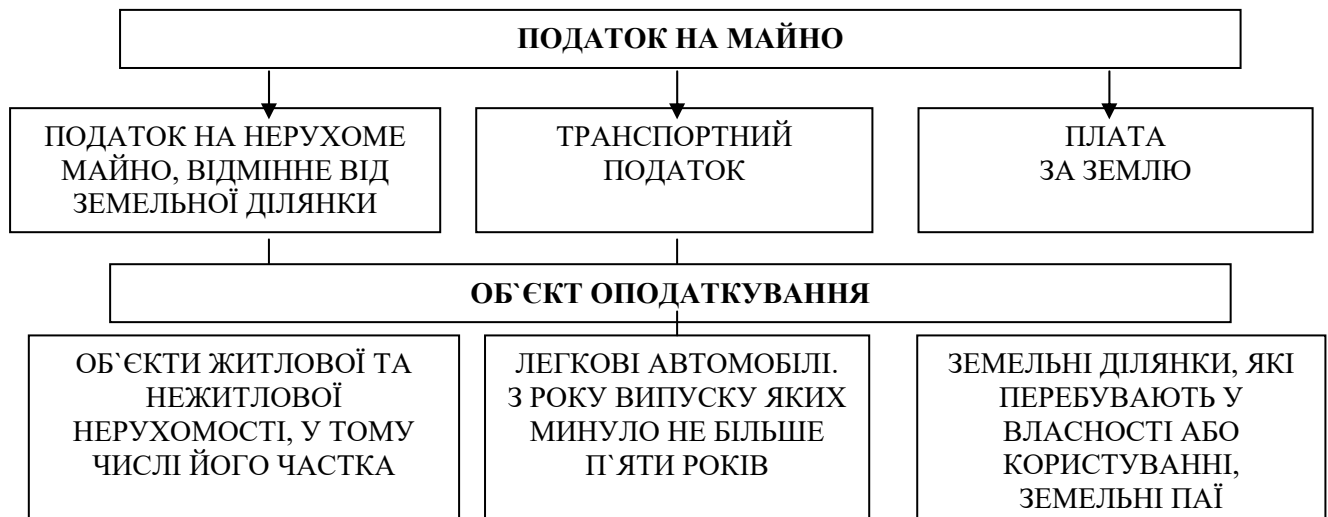
**Ставка оподаткування нерухомості у розвинених країнах [226, с. 210]**

<b>Країна</b>	<b>Ставка податку, %</b>
Великобританія	1,5
Іспанія	0,3-1,1
Кіпр	3,5
Норвегія	2,5
Франція	3,1
Чорногорія	0,08-0,8
Канада	1,0-1,2
США	1,0
Білорусь	0,1-1
Грузія	0,05-0,8
Казахстан	0,05-0,5
Молдова	0,02-0,5
Узбекистан	4,0

У Франції досить розгалужена система оподаткування нерухомості, що включає податок на проживання, податок на дохід, податок на багатство (майно), податок на прибуток з перепродажу, податок на статки та інші. У Німеччині податок на нерухомість сплачується незалежно від його призначення за ставкою 0,35 % із застосуванням місцевих коефіцієнтів. Податки на нерухомість у Великобританії діляться на декілька видів: податок на купівлю нерухомості – гербовий збір, єдиний податок на майно для ведення підприємницької діяльності,

податок на нерухомість. В Голландії податок на нерухомість щорічно встановлюється місцевим органом і звільнення від сплати податку надається новобудовам на період будівництва. В Іспанії існує система податків подібна до Франції, але виокремлюють податок на майно, та інфраструктурний податок, що включає плату за збір сміття, експлуатацію комунальних мереж тощо. Нерухоме майно, що знаходиться в Данії, обкладається трьома видами податку: місцевим податком на нерухомість, окружним податком на нерухомість та податок з нерухомості, що використовується як офіси, готелі, заводи, майстерні.

Відповідно до розділу XII Податкового кодексу України склад податку на майно наведено схематично на рис. 6.1.



**Рис.. 6.1. Склад податку на майно**

Об'єктом оподаткування податком на майно є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Відповідно до ст. 14.1.129 об'єкти житлової нерухомості – будівлі, віднесені відповідно до житлового фонду, дачні та садові будинки. Будівлі, віднесені до житлового фонду, поділяються на такі типи:

- житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного в ній проживання. Житлові будинки поділяються на житлові будинки квартирного типу різної поверховості. Житловий будинок садибного типу – житловий будинок, розташований на окремій земельній ділянці, який складається із житлових та допоміжних (нежитлових) приміщень;
- побудова до житлового будинку – частина будинку, розташована поза контуром його капітальних, зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку, одну (або більше) спільну капітальну стіну;
- квартира – ізольоване помешкання в житловому будинку, призначене та придатне для постійного в ньому проживання;
- котедж – одно -, півтора поверховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою;
- кімната у багатосімейних (комунальних) квартирах – ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартирнаймачів.

Садовий будинок – будинок для літнього (сезонного) використання, який в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного

обладнання не відповідає нормативам, установленим для житлових будинків.

Дачний будинок – житловий будинок для використання протягом року з метою позаміського відпочинку.

Об'єкти нежитлової нерухомості – будівлі, приміщення, що не віднесені законодавством до житлового фонду. У нежитловій нерухомості виділяють:

- будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку;

- будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей;

- будівлі торговельні – торговельні центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування;

- гаражі – гараж (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки;

- будівлі промислові та склади;

- будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки);

- господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо;

- інші будинки.

Об'єктом оподаткування транспортним податком є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Середньоринкова вартість визначається Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, виходячи з марки, моделі, року випуску, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач, пробігу легкового автомобіля, та розміщується на офіційному веб-сайті Міністерства.

Постановою Кабінету Міністрів України «Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів» від 18 лютого 2016 р. № 66 затверджено механізм визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів для цілей віднесення таких автомобілів до об'єктів оподаткування транспортним податком.

Середньоринкова вартість автомобіля розраховується за методом аналогії цін ідентичних автомобілів за формулою:

$$C_{cp} = C_n \times (G / 100) \times (1 \pm (G_k / 100)),$$

де  $C_n$  – ціна нового транспортного засобу береться ціна нового автомобіля з урахуванням марки, моделі, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач;

$G$  – коефіцієнт коригування ринкової ціни транспортних засобів залежно від строку експлуатації;

$G_k$  – коефіцієнт коригування ринкової ціни транспортних засобів залежно від пробігу.

Джерелом інформації для визначення ціни нового автомобіля є офіційні прайс-листи виробників (дилерів). Інформація про ціни нового автомобіля з урахуванням марки, моделі, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки

переключення передач подається до 10 січня базового податкового (звітного) періоду (року) державним підприємством «Держзовнішінформ» до Мінекономрозвитку.

Ідентичними є автомобілі, в яких збігаються такі ознаки і параметри: марка; країна-виробник; тип кузова (седан, універсал тощо); модель; конструкція привода тягових коліс; тип та робочий об'єм двигуна; потужність двигуна; тип коробки переключення передач та інших складників силової передачі; габаритні розміри; рік випуску; комплектація. Розбіжності можуть стосуватися комплектації, пробігу та технічного стану.

Аналогічними є автомобілі, в яких збігаються такі ознаки і параметри: тип кузова (седан, універсал тощо); призначення (дорожні, позадорожні); тип двигуна (бензиновий, дизельний тощо); робочий об'єм двигуна; привод тягових коліс (передньоприводні, задньоприводні, повноприводні); тип коробки переключення передач; габаритні розміри; комплектація. За наявності кількох аналогів аналогічним автомобілем є автомобіль одного виробника (країни-виробника).

У разі коли неможливо визначити ціну ідентичного нового автомобіля в Україні (немає необхідних довідкових даних) допускається використання даних щодо аналогічних автомобілів. У разі коли неможливо визначити ціну нового автомобіля в Україні, використовується інформація про його ціну в країнах-виробниках (експортерах).

Ціна нового автомобіля в Україні визначається на рівні ціни країн-виробників (експортерів) без урахування податку на додану вартість у таких країнах, збільшеної на суму податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що відповідно до законодавства сплачуються під час митного оформлення автомобіля.

У разі коли неможливо визначити ціну нового автомобіля в Україні допускається використання інформації про ціни нових автомобілів, зазначені у спеціалізованих періодичних виданнях для продажу автомобілів, комп'ютерних програмах, Інтернеті тощо.

Коефіцієнт коригування ринкової ціни автомобілів залежно від строку експлуатації визначається як середнє значення співвідношення ціни автомобілів, що були у використанні, до ціни аналогічних нових автомобілів, що наведено у таблиці 6.2.

**Таблиця 6.2**

**Коефіцієнт коригування ринкової ціни транспортних засобів залежно від строку експлуатації**

Найменування транспортних засобів	Коефіцієнт з урахуванням строку експлуатації транспортних засобів у роках											
	до 1	понад 1 до 2	понад 2 до 3	понад 3 до 4	понад 4 до 5	понад 5 до 6	понад 6 до 7	понад 7 до 8	понад 8 до 9	понад 9 до 10	понад 10 до 11	понад 11 до 12
Легкові автомобілі	74	62	50	45	42	39	36	33	31	29	27	25
Мопеди	81	65	52	42	34	27	22	18	14	11	9	7
Мотоцикли	91	82	75	69	62	57	51	47	43	39	37	35
У разі експлуатації транспортних засобів понад 12 років коефіцієнт знижується на 1 для легкових автомобілів і на 2 для мопедів та мотоциклів за кожний рік, але не може бути меншим ніж 4.												

Коефіцієнт коригування ринкової ціни автомобілів залежно від пробігу визначається з урахуванням фактичного та нормативного середньорічного пробігу автомобілів, що наведено у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3

**Коефіцієнт коригування ціни транспортних засобів залежно від пробігу**

Нормативний середньорічний пробіг транспортних засобів, тис. кілометрів	Фактичний середньорічний пробіг транспортних засобів, тис. кілометрів	Коефіцієнт з урахуванням різниці між фактичним та нормативним середньорічним пробігом транспортних засобів у тис. кілометрів									
		понад 2 до 5	понад 5 до 8	понад 8 до 10	понад 10 до 12	понад 12 до 14	понад 14 до 16	понад 16 до 18	понад 18 до 20	понад 20 до 22	понад 22
27	до 27	1	3	5	6	6,5	7	7,5	8	8,5	9
	понад 27	0,5	1,5	3	4,5	5	5,5	6	6,5	7	7,5
Для транспортних засобів із строком експлуатації до 1 року, а також транспортних засобів, різниця між фактичним та нормативним середньорічним пробігом яких становить до 2 тис. кілометрів, коефіцієнт не визначається											

У разі коли фактичний середньорічний пробіг автомобілів є вищим, ніж їх нормативний середньорічний пробіг, середньоринкова вартість зменшується, а у разі, коли фактичний середньорічний пробіг є нижчим, ніж нормативний середньорічний пробіг, середньоринкова вартість збільшується.

Мінекономрозвитку відповідно розраховує середньоринкову вартість автомобіля та щороку до 1 лютого базового податкового (звітного) періоду подає ДФС інформацію про автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Крім того, забезпечує роботу офіційного веб-сайту в режимі, який дає змогу отримати інформацію про середньоринкову вартість автомобіля шляхом введення даних про їх марку, модель, рік випуску, тип двигуна, об'єм циліндрів двигуна, тип коробки переключення передач та пробіг.

Об'єктом оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності або користувачі та земельні частки (паї), які перебувають у власності. Відповідно до ст. 14.1.74 ПКУ земельна ділянка – це частина земельної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї права.

Згідно зі статтею 14 Конституції України земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Об'єктами земельних відносин є землі в межах України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї).

Основним документом, що регулює земельні відносини в Україні є Земельний кодекс України. Право власності на землю гарантується. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою виключно відповідно до закону. У ст. 206 Земельного кодексу України від 25 жовтня 2001 р. встановлено, що використання землі в Україні є платним. Такий підхід сприяє раціональному використанню та охороні земель.

У п. 14.1.147 ПКУ, зазначено, що плата за землю – обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Поняття «плата за землю» є узагальнюючим і об'єднує в собі два обов'язкових платежі – земельний податок та орендну плату за землі державної та комунальної форми власності.

Відповідно до п. 14.1.72 ПКУ земельний податок – обов’язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів. А згідно з п. 14.1.136 ПКУ орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – обов’язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Кожна земельна ділянка має свою ціну. Грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення та порядку проведення може бути нормативною й експертною. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, вартості земельних ділянок площею понад 50 га для розміщення відкритих спортивних і фізкультурно-оздоровчих споруд, а також при розробці показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.

Ст. 15 Закону України «Про оцінку земель» встановлено, що підставою для проведення нормативної грошової оцінки земельних ділянок є рішення органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування. Як відомо, в економіці відбуваються інфляційні процеси. З метою відповідності нормативної грошової оцінки землі реаліям життя та споживчим цінам і проводиться її індексація. Коефіцієнт індексації використовується для індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення.

Порядок визначення величини коефіцієнта індексації встановлений ст. 289 ПКУ. Коефіцієнт щорічно розраховує Держземагенство не пізніше 15 січня поточного року та разом з іншими визначеними Податковим кодексом органами, забезпечує інформування про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель, в тому числі і власників землі та землекористувачів. З часу проведення нормативної грошової оцінки земель її індексували неодноразово. Для отримання офіційної інформації про нормативну грошову оцінку конкретної ділянки необхідно звернутися до територіального органу Держземагентства.

Результати нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь є базою для справляння земельного податку, єдиного податку платників четвертої групи, орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності, визначення мінімального розміру орендної плати за земельну частку (пай), державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом.

У ст. 1 Закону України «Про порядок відділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)» № 899-IV від 05 червня 2003 р. визначено осіб, які мають право на земельну частку (пай), а саме:

- колишні члени колективних сільськогосподарських підприємств, сільськогосподарських кооперативів, сільськогосподарських акціонерних товариств, у тому числі створених на базі радгоспів й інших державних сільськогосподарських підприємств, а також пенсіонери з їх числа, що одержали сертифікати на право на земельну частку (пай) у встановленому законодавством порядку;
- громадяни – спадкоємці права на земельну частку (пай), засвідченого сертифікатом;

➤ громадяни та юридичні особи України, які згідно із законодавством України набули право на земельну частку (пай);

➤ громадяни України, евакуйовані із зони відчуження, відселені із зони безумовного (обов'язкового) або гарантованого добровільного відселення, а також громадяни України, які самостійно переселилися з територій, що зазнали радіоактивного забруднення, і на момент евакуації, відселення або самостійного переселення були членами колективних або інших сільськогосподарських підприємств, а також пенсіонери з їх числа, що проживають у сільській місцевості.

Також право особи на земельну частку (пай) може бути встановлено в судовому порядку. Відповідно до ст. 2 Закону № 899 основним документом, що засвідчує право на земельну частку (пай), є сертифікат на право на земельну частку (пай), виданий районною (міською) держадміністрацією, а також документи:

➤ свідоцтво про право на спадщину;

➤ договори купівлі-продажу, дарування, міни, посвідчені в установленому законом порядку, до яких додається сертифікат на право на земельну частку (пай);

➤ рішення суду про визнання права на земельну частку (пай).

Згідно зі ст. 1 Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» від 03 грудня 1999 р. № 1529, члени колективних сільськогосподарських підприємств, які одержали право на земельний пай, мають право вільного виходу з цих підприємств разом із земельним паєм і створення підприємств приватної власності. До того ж фізичні особи мають змогу реалізувати своє право на земельний пай шляхом надання його в оренду. При цьому обов'язково має бути складено договори оренди між підприємствами, установами, організаціями, що використовують землю для сільськогосподарських потреб, і фізичними особами – власниками паїв з виплатою орендної плати в грошовій або натуральній формах.

При оформленні договорів оренди, які укладають суб'єкти господарської діяльності (сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства), слід керуватися насамперед вимогами до складання договорів оренди, визначеними Господарським кодексом № 436-IV від 16 січня 2003 р. Відповідно до п. 1 ст. 284 цього Кодексу істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням індексації), строк, на який укладається договір оренди, орендна плата з урахуванням її індексації, порядок використання амортизаційних відрахувань, відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу. Відповідно до п. 4 ст. 284 цього Кодексу термін дії договору оренди визначається за погодженням сторін. У разі відсутності заяви однієї із сторін про зупинення або зміну умов договору оренди протягом одного місяця після закінчення строку дії договору він вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих передбачених договором умовах.

Крім того, згідно з п. 4 ст. 93 Земельного кодексу № 2768-III від 25 жовтня 2001 р. оренда земельної ділянки може бути короткостроковою – не більш ніж на 5 років і довгостроковою – не більш ніж на 50 років.

Відповідно до ст. 15 Закону України «Про оренду землі» № 161-XIV від 06 жовтня 1998 р. істотними умовами договору оренди землі є:

➤ об'єкт оренди із зазначенням кадастрового номера, місцеположення й розміру земельної ділянки;

➤ строк дії договору оренди;



- розмір орендної плати за рік, розмір індексації, форма й строки платежу, порядок внесення й перегляду, відповідальність за несплату;
- умови використання й цільове призначення земельної ділянки, переданої в оренду;
- умови збереження стану об'єкта оренди;
- умови й строки передачі земельної ділянки орендареві;
- умови повернення земельної ділянки орендодавцеві;
- існуючі обмеження (обтяження) щодо використання земельної ділянки;
- визначення сторони, що несе ризик випадкового ушкодження або знищення об'єкта оренди чи його частини;
- відповідальність сторін;
- умови передачі під заставу й внеску до статутного фонду права оренди земельної ділянки.

Відсутність у договорі хоча б однієї з перелічених істотних умов є підставою для відмови в державній реєстрації договору оренди й визнання договору недійсним.

Згідно зі ст. 18 Закону про оренду землі, договір оренди землі набуває чинності після його державної реєстрації. Відповідно до п. 1 ст. 202 Земельного кодексу державна реєстрація земельних ділянок здійснюється в складі Державного реєстру земель, а згідно з п. 2 цієї статті Державний реєстр земель складається із двох частин: книги записів реєстрації державних актів на право власності на землю й на право постійного користування землею, договорів оренди землі із зазначенням кадастрових номерів земельних ділянок; поземельної книги, що містить відомості про земельну ділянку.

У Наказі Державного комітету України по земельних ресурсах «Про затвердження типового договору оренди земельної частки (паю)» № 5 від 15 січня 2000 р., наведено типову форму, яку використовують при укладанні договорів оренди між громадянами – власниками сертифікатів на земельний пай і підприємствами, установами, організаціями, що використовують землю для сільськогосподарських потреб. Основна особливість зазначеної форми – це обов'язкова наявність даних, що відображають специфіку сільськогосподарського землекористування. Крім прізвища, імені та по батькові, а також адреси фізичної особи слід зазначити номер сертифіката на земельний пай, ким його видано та дату видачі. Земельна площа, яку здають в оренду, оцінюється в умовних кадастрових гектарах, тому слід зазначити кадастрові та інші характеристики земельної ділянки, а до договору додати кадастровий план. У договорі потрібно обов'язково зазначити, що земельний пай передається в оренду для сільськогосподарських потреб. При визначенні розміру виплачуваної фізичній особі – орендодавцеві орендної плати у розрахунку на одну земельну частку обов'язково зазначають розмір грошової плати у гривнях, натуральної – у кількості продукції, виробіткової – у послугах або роботах, наданих орендодавцеві.

Невід'ємною частиною договору оренди земельного паю є додаток до договору, в якому на підставі щорічного розміру орендної плати за рік перелічено форми орендної плати й зазначено періоди її виплати. Виплата орендної плати за земельні паї здійснюється, як правило, один раз за рік за підсумками роботи сільськогосподарського підприємства, але можна передбачати й інший порядок (щомісяця, щокварталу).

При встановленні суми плати за оренду земельного паю слід мати на увазі, що відповідно до п. 1 Указу Президента України «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» № 92/2002 від 02 лютого 2002 р. вона має бути не менше ніж 3 % вартості земельного паю. Згідно зі ст. 22 Закону про оренду землі орендна плата може справлятися в грошовій, натуральній і відробітковій (надання послуг орендодавцеві) формах. Сторони можуть передбачити в договорі поєднання різних форм орендної плати.

Якщо договором передбачено відробіткову або натуральну форми орендної плати, то відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про проведення перерахунку обсягів натуральної та відробіткової форм плати за оренду земельної частки (паю) у грошову» № 672 від 23 квітня 1999 р., слід здійснити перерахунок обсягів відробіткової або натуральної форм у грошову, виходячи із собівартості визначених договором видів продукції, робіт (послуг), яка склалася в господарстві за минулий рік.

Також відповідно до ст. 21 Закону про оренду землі розмір орендної плати слід розраховувати з урахуванням індексу інфляції, якщо інше не передбачено договором.

Орендна плата за місяць розраховується за формулою:

$$ОрП_{за\ місяць} = ОрП_{за\ рік} : 12 \times I_{інф.року} \times I_{інф.місяця}$$

де  $ОрП_{за\ місяць}$  – розмір орендної плати за місяць у гривнях;

$ОрП_{за\ рік}$  – розмір орендної плати за рік у гривнях;

$I_{інф.року}$  – індекс інфляції з початку поточного року до дати укладання договору оренди;

$I_{інф.місяця}$  – індекс інфляції за перший місяць оренди.

Відповідно до ст. 134 Земельного кодексу України, земельні ділянки державної чи комунальної власності або права на них (оренда, суперфіцій, емфітевзис), у тому числі з розташованими на них об'єктами нерухомого майна державної або комунальної власності, підлягають продажу окремими лотами на конкурентних засадах (земельних торгах).

Земельні торги проводяться у формі аукціону, за результатами проведення якого укладається договір купівлі-продажу, оренди, суперфіцію, емфітевзису земельної ділянки з учасником (переможцем) земельних торгів, який запропонував найвищу ціну за земельну ділянку, що продається, або найвищу плату за користування нею, зафіксовану в ході проведення земельних торгів (ст. 135 Земельного кодексу України).

## **6.2. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ**

Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Визначення платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб наведено у таблиці 6.4.

**Визначення платників податку на нерухоме майно,  
відмінне від земельної ділянки, у спільній частковій або спільній сумісній  
власності кількох осіб**

<b>Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості</b>	<b>Платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки</b>
Об'єкт житлової та нежитлової нерухомості у спільній частковій власності кількох осіб	Кожна з осіб за належну їй частку
Об'єкт житлової та нежитлової нерухомості у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі	Одна особа – власник, що визначена за згодою осіб, якщо інше не встановлено судом
Об'єкт житлової та нежитлової нерухомості у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі	Кожна особа за належну їй частку

Не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а саме:

- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного чи місцевого бюджетів і є неприбутковими (їх спільній власності);
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, в тому числі їх частки;
- будівлі дитячих будинків сімейного типу;
- гуртожитки;
- житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади;
- об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, дітям-інвалідам, які виховуються одиницями матерями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;
- об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що проводять діяльність в малих архітектурних формах та на ринках. Малі архітектурні форми поділяються на пересувну малу архітектурну форму (торговельне обладнання, низькотемпературний прилавок, лоток, ємність, торговельний автомат соціально-культурного, побутового, торговельного та іншого призначення для провадження підприємницької діяльності) та на стаціонарну малу архітектурну форму (тимчасова одноповерхова споруда соціально-культурного, побутового, торговельного та іншого призначення для провадження підприємницької діяльності висотою не вище ніж 4 метри, що має по зовнішньому контуру площу близько 30 кв. метрів, виготовляється з полегшених конструкцій і встановлюється тимчасово без закладення фундаменту);
- будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;
- будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників, призначені для використання безпосередньо у сільськогосподарській діяльності;
- об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у

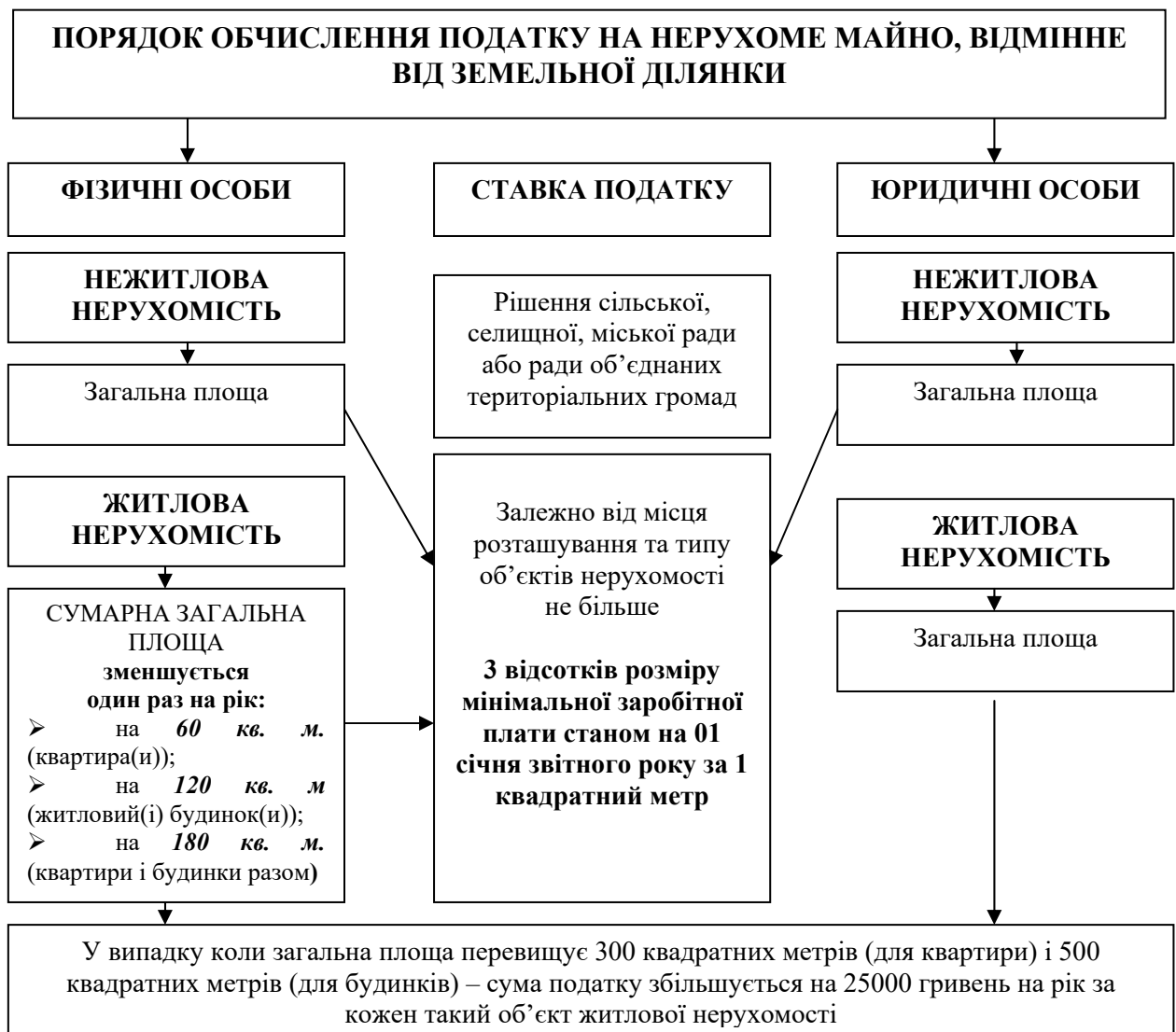
власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;

➤ об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій для забезпечення їх статутної діяльності, крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та господарська діяльність;

➤ будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачується за місцем розташування об'єкта і зараховується до відповідного бюджету.

Механізм обчислення податку на нерухоме майно наведено схематично на рис. 6.2.



**Рис. 6.2. Механізм обчислення податку на нерухоме майно**

Порядок визначення бази оподаткування та порядок розрахунків з податку на нерухоме майно відрізняється залежно від категорії платників податку, а саме платник податку є фізичною особою чи юридичною особою.

У випадку, коли платник податку є фізичною особою, база оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості обчислюється контролюючими органами на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно

або на підставі оригіналів відповідних документів, а саме документів на право власності. Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно, а також органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, зобов'язані щоквартально у 15-денний строк після закінчення податкового (звітного) кварталу подавати контролюючим органам відомості про об'єкти нерухомого майна.

Контролюючий орган до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком) надсилає фізичній особі повідомлення-рішення про сплату податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з відповідними платіжними реквізитами за місцезнаходженням кожного окремого об'єкта житлової та нежитлової нерухомості або надсилаються (вручаються) платнику податку. Фізична особа сплачує податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, протягом 60 календарних днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення. У разі новоствореного (нововведеного) об'єкта податок сплачується фізичною особою починаючи з місяця, в якому виникло право на такий об'єкт. Фізична особа має право звернутися письмово до контролюючого органу для проведення звірки даних. У разі виявлення розбіжностей в об'єктах житлової та нежитлової нерухомості, в розмірі загальної площі, в праві на користування пільгою, в розмірі ставки податку, в нарахованій сумі податку, підтвердженими оригіналами відповідних документів, контролюючий орган проводить перерахунок податку і надсилає нове податкове повідомлення-рішення, а попереднє вважається скасованим.

Для фізичних осіб платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки встановлені пільги із сплати податку, що застосовуються один раз за кожний базовий податковий (звітний) період рік (щороку), а саме, при обчисленні суми податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:

- за наявності у фізичної особи одного об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його частки, загальна площа квартири зменшується на 60 квадратних метрів, а будинку – на 120 квадратних метрів;
- за наявності у фізичної особи більше одного об'єкта житлової нерухомості одного типу сумарна загальна площа квартир зменшується тільки на 60 квадратних метрів, будинків – на 120 квадратних метрів;
- за наявності у фізичної особи об'єктів житлової нерухомості різних видів сумарна загальна площа таких об'єктів зменшується на 180 квадратних метрів;
- за наявності у фізичної особи об'єкта житлової нерухомості – квартири, площею більше 300 квадратних метрів і будинку, площею більше 500 метрів, сума податку розрахована з урахуванням зменшення площі за встановленими розмірами залежно від об'єктів житлової нерухомості (квартир – 60 квадратних метрів, будинків – будинків 120 квадратних метрів, будинків і квартир разом – 180 квадратних метрів) збільшується на 25000,00 грн. на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частки).

Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад встановлюють пільги з податку, з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України. Пільги з податку для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів і не надаються на:

- об'єкт(и), якщо площа перевищує п'ятикратний розмір

неоподатковуваної площі, затвердженої рішенням органів місцевого самоврядування;

➤ об'єкти оподаткування, що використовуються власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку), використовуються у підприємницькій діяльності.

Органи місцевого самоврядування до 1 лютого поточного року подають до контролюючого органу за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості відомості стосовно пільг.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом календарного року податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а для нового власника – починаючи з місяця, в якому виникло право такої власності.

У випадку коли платник податку є юридичною особою, база оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт.

Юридичні особи самостійно обчислюють суму податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу податкову декларацію за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» № 408 від 10 квітня 2015 р. Сплата юридичними особами податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, проводиться авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом, що відображається в річній податковій декларації.

Щодо новоствореного (нововведеного) об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, декларація з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, подається юридичною особою протягом 30 календарних днів з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

### **6.3. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ**

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні легкові автомобілі.

Базою оподаткування є легковий автомобіль. Ставку транспортного податку в розрахунку на календарний рік встановлено у розмірі 25000,00 грн. за кожен легковий автомобіль. Податковий (звітний) період для транспортного податку дорівнює календарному року. У разі досягнення автомобілем п'ятирічного віку протягом звітного року, податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років. Транспортний податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету.

Юридичні і фізичні особи сплачують транспортний податок за об'єкти оподаткування, придбані протягом року, пропорційно кількості місяців, які залишились до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію

транспортного засобу.

Порядок розрахунків з транспортного податку відрізняється залежно від категорії платників податку, а саме платник податку є фізичною особою чи юридичною особою.

Фізичним особам обчислення транспортного податку здійснюється контролюючим органом. Він надсилає (вручає) податкове повідомлення-рішення про сплату транспортного податку за місцем реєстрації фізичної особи до 1 липня базового податкового (звітного) року. У випадку, коли фізична особа протягом року придбаває об'єкт оподаткування, то податок сплачується починаючи з місяця, у якому виникло право власності на такий об'єкт. Органи внутрішніх справ зобов'язані до 1 квітня 2015 року подати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку податку. З 1 квітня 2015 року органи внутрішніх справ зобов'язані щомісячно, у 10-денний строк після закінчення календарного місяця, подавати відомості за місцем реєстрації станом на перше число відповідного місяця.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, транспортний податок за такий легковий автомобіль не сплачується з місяця, наступного за місяцем, в якому мав місце факт незаконного заволодіння легковим автомобілем, якщо такий факт підтверджується відповідним документом, що засвідчує внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань, виданим уповноваженим державним органом. При поверненні автомобіля його власнику податок за такий легковий автомобіль сплачується з місяця, в якому легковий автомобіль було повернено відповідно до постанови слідчого, прокурора чи рішення суду.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Податкове повідомлення-рішення надійде новому власнику після отримання державною податковою інспекцією інформації про перехід права власності.

Фізичні особи – платники транспортного податку мають право звернутися з письмовою заявою до державної податкової інспекції за місцем своєї реєстрації для проведення звірки даних щодо: а) об'єктів оподаткування, що перебувають у власності платника податку; б) розміру ставки податку; в) нарахованої суми податку.

У разі виявлення розбіжностей між даними державної податкової інспекції та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів (зокрема документів, що підтверджують право власності на об'єкт оподаткування, перехід права власності на об'єкт оподаткування, документів, що впливають на середньоринкову вартість легкового автомобіля), контролюючий орган проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) платнику нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє вважається скасованим (відкликаним).

Фізичні особи сплачують транспортний податок – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Юридичні особи – платники транспортного податку самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації податкову декларацію за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми

Податкової декларації з транспортного податку» № 415 від 10 квітня 2015 р. Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, то декларація юридичною особою – платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

Власники – юридичні особи у разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, подають уточнюючу декларацію протягом 30 календарних днів з дня внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань; а у разі повернення – протягом 30 календарних днів з дня складання постанови слідчого, прокурора чи винесення ухвали суду.

Юридичні особи сплачують транспортний податок авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

#### **6.4. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ**

Плата за землю складається із двох видів платежів до бюджету, а саме: перший – земельний податок, другий – орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності. В свою чергу, плата за землю – це одна із складових податку на майно ( пп. 265.1.3 ПКУ). Земельний податок і орендна плата за землю є місцевими податками ( пп. 10.1.1 ПКУ).

Платниками земельного податку є:

- власники земельних ділянок;
- власники земельних часток (паїв);
- землекористувачі.

Постійні землекористувачі – це ті, які мають безстрокове право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності ( Ч. 1 ст. 92 Земельного кодексу України). Згідно ст. 92 Земельного кодексу такого права набувають:

- підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної форм власності;
- громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації;
- релігійні організації України, статути (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності;
- публічне акціонерне товариство залізничного транспорту загального користування;
- вищі навчальні заклади незалежно від форми власності;
- співвласники багатоквартирного будинку для обслуговування такого будинку та забезпечення задоволення житлових, соціальних і побутових потреб власників (співвласників) та наймачів (орендарів) квартир та нежитлових приміщень, розташованих у багатоквартирному будинку.

Окрім того, розділ XIV ПКУ встановлює додаткові особливості щодо сплати земельного податку тими суб'єктами господарювання, які є платниками єдиного



податку (п. 269.2 ПКУ). Платники єдиного податку звільняються від сплати податку на майно (в частині земельного податку). За винятком податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва (п.п. 4 п. 297.1 ПКУ). Причому навіть у разі тимчасового припинення господарської діяльності платники єдиного податку не сплачують земельний податок.

Об'єктами оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, а також земельні частки (паї), які перебувають у власності (п. 270.1 ПКУ).

База оподаткування по-різному визначається для земельних ділянок, залежно від того, чи було проведено їх нормативну грошову оцінку. Також в залежності від цього застосовуються ставки земельного податку, що схематично зображено на рис. 6.3.



**Рис. 6.3. База оподаткування і ставки земельного податку**

Земельний податок обраховується виходячи з нормативної грошової оцінки. Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру (п. 286.1 ПКУ). Центральні органи виконавчої влади, що реалізують держану політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно у сфері будівництва, щомісяця, але не пізніше 10

числа наступного місяця, а також за запитом відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки, подають інформацію, необхідну для обчислення і справляння плати за землю.

Податковим Кодексом України встановлено певні «пороги» ставок земельного податку, а конкретні значення ставок земельного податку встановлюються рішенням органів місцевої влади. Органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та фізичним особам (п. 284.1 ПКУ). Нові зміни щодо зазначеної інформації надаються до 1 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбувалися зазначені зміни. Якщо місцева влада у встановлений строк не затвердила нових ставок земельного податку – сплачують його за старими ставками – тими, що діяли на 31 грудня попереднього року (пп. 12.3.5 ПКУ).

Не всі земельні ділянки, які перебувають у власності чи у постійному користуванні, оподатковуються земельним податком. Згідно ст. 283 ПКУ встановлено перелік земельних ділянок, які у будь-якому разі не оподатковуються земельним податком, так би мовити, «випадають» з об'єкта оподаткування цим податком. До таких земельних ділянок належать:

- сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

- землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

- земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

- землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування – землі під проїзною частиною, узбіччям, земляним полотном, декоративним озелененням, резервами, кюветами, мостами, штучними спорудами, тунелями, транспортними розв'язками, водопропускними спорудами, підпірними стінками, шумовими екранами, очисними спорудами і розташованими в межах смуг відведення іншими дорожніми спорудами та обладнанням, а також землі, що знаходяться за межами смуг відведення, якщо на них розміщені споруди, що забезпечують функціонування автомобільних доріг;

- земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодових насаджень;

- земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв;

- земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва, які відповідно до міжнародних договорів (угод), згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, користуються приміщеннями та прилеглими до

них земельними ділянками на безоплатній основі;

➤ земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку.

Крім «неоподатковуваних» земельних ділянок існує ще один випадок, коли землевласники чи землекористувачі не сплачують земельний податок. Податковий кодекс України у ст. 281 і ст. 282 встановлює перелік окремих категорій фізичних і юридичних осіб, які звільняються від сплати земельного податку, що наведено у таблиці 6.5. Тобто у цьому випадку власне земельна ділянка є «об'єктною» щодо оподаткування, але оскільки вона знаходиться у власності чи у постійному користуванні «пільговика» – земельний податок за неї не сплачується.

Таблиця 6.5

**Особи, які мають пільги із сплати земельного податку**

<b>Пільги щодо сплати земельного податку для фізичних осіб (ст. 281 ПКУ)</b>	<b>Пільги щодо сплати земельного податку для юридичних осіб (ст. 282 ПКУ)</b>
Інваліди першої і другої групи	Санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів
Фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років	Громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів за основним місцем роботи не менше 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників і фонд оплати праці яких не менше 25 відсотків від суми загальних витрат на оплату праці, <i>при наявності дозволу на право користування такою пільгою, який надається уповноваженим органом</i>
Пенсіонери (за віком)	
Ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни. Гарантії їх соціального захисту»	
Фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	Бази олімпійської та параолімпійської підготовки за затвердженням Кабінетом Міністрів України переліком
Платники єдиного податку четвертої групи – власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи	Дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів держаного або місцевих бюджетів

Додаткові пільги із сплати земельного податку можуть встановлюватися місцевими органами влади. Причому якщо таку пільгу встановлено місцевими органами влади посеред року, то застосовувати її «пільговики» мають право не раніше місяця, наступного за місяцем відповідного рішення, тобто за правилом п. 284.2 ПКУ.

Згідно із п. 281.2 ПКУ фізичні особи, які належать до перелічених категорій платників, можуть отримати пільгу із сплати земельного податку лише в межах встановленого ліміту площі земельної ділянки. Ці ліміти для різних видів використання земельної ділянки фізичної особи – пільговика наведено у таблиці 6.6.

Таблиця 6.6

**Ліміт на пільги із сплати земельного податку у разі певного використання земельної ділянки фізичної особи – пільговика**

<b>Пільгове використання земельної ділянки</b>	<b>Пільгова площа земельної ділянки</b>
Для ведення особистого сільського господарства	не більш як 2 гектара
Для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): ➤ у селах; ➤ в селищах; ➤ в містах	не більш як 0,25 гектара; не більш як 0,15 гектара; не більш як 0,10 гектара
Для індивідуального дачного будівництва	не більш як 0,10 гектара
Для будівництва індивідуальних гаражів	не більш як 0,01 гектара
Для ведення садівництва	не більш як 0,12 гектара

Пільга із сплати земельного податку для фізичних осіб (ст. 281.1 ПКУ) надається на одну земельну ділянку за кожним видом використання у межах граничних норм. Тобто, якщо у фізичної особи – пільговика дві земельні ділянки площею по 0,01 гектара і на обох із них збудовані гаражі – за одну з ділянок сплачується земельний податок. Для того, щоб скористатися пільгою, необхідно своєчасно повідомити контролюючий орган за місцезнаходженням земельної ділянки про право на пільгу. Це повідомлення має включати заяву про надання пільги, а також документ, який підтверджує право на пільгу.

Заява про надання пільги надається у довільній формі. Документами, які посвідчують право фізичної особи на пільгу, можуть бути посвідчення інваліда першої або другої групи, пенсійне посвідчення (за віком), посвідчення батьків багатодітної сім'ї (які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років), посвідчення «Учасник ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС», посвідчення «Потерпілий від Чорнобильської катастрофи» (1 – 3 категорії), посвідчення «Учасник бойових дій», посвідчення «Інвалід війни», посвідчення «Учасник війни» тощо.

Якщо платники земельного податку, які користуються пільгами, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, земельний податок за такі земельні ділянки сплачуються на загальних підставах, крім бюджетних установ у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

Якщо право на пільгу у платника виникає протягом року, то він звільняється від сплати податку починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому виникло це право. У разі втрати права на пільгу протягом року податок сплачується починаючи з місяця, що настає за місцем, в якому втрачено це право.

У випадку, коли платники податку користуються пільгами і надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території.

Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки. Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, які укладають договори оренди землі, повинні до 1 лютого звітного податкового року подавати контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки перелік орендарів, з якими укладено договори оренди землі на поточний рік, та інформувати контролюючий орган про укладання нових, внесення змін до існуючих договорів оренди землі та їх розірвання до 1 числа місяця, що настає за місцем, у якому відбулися зазначені зміни.

Платником орендної плати – є орендар земельної ділянки. Об'єктом орендної плати є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем. Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем, але річна сума платежу не може бути меншою ніж:

- 3 відсотки нормативної грошової оцінки;
- 12 відсотків нормативної грошової оцінки, у тому числі у разі визначення орендаря на конкурентних засадах.

Плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю (земельного податку і орендної плати) є календарний рік – з 1 січня по 31 грудня включно. Для новостворених підприємств, а також для осіб, що набувають право власності та користування на нові земельні ділянки, звітний період може бути менше 12 місяців (ст. 285 ПКУ).

Юридичні особи і фізичні особи – підприємці звітують щодо плати за землю (земельний податок і орендну плату) щорічно або щомісячно. Такі платники самостійно обчислюють суму податку щорічно станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки декларацію на поточний рік. У декларації річна сума земельного податку розбивається рівними частинами за місяцями. При поданні першої декларації разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової грошової оцінки. Форма податкової декларації з плати за землю затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)» № 560 від 16 червня 2015 р. Якщо платник подав таку декларацію, то він може не подавати щомісячні декларації (п. 286.2 ПКУ). Подання звітної податкової декларації щомісяця проводиться протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним і звільняє платників (юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців) від подання щорічної звітної податкової декларації плати за землю. За нововідведені земельні ділянки або за новоукладеними договорами оренди землі платники плати за землю подають податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним. У разі зміни протягом року об'єкта та бази оподаткування платник плати за землю подає податкову декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому відбулися такі зміни. Якщо платник звітував за річною податковою декларацією, земельний податок він сплачує щомісячно рівними частинами. Строк – 30 календарних днів, що настають за останнім календарним

днем податкового (звітного) місяця у разі подання річної і щомісячної податкових декларації ( п. 287.3 і п. 287.4 ПКУ).

Суму земельного податку фізичним особам нараховує контролюючий орган. Він зазначає цю суму в спеціальному податковому повідомленні-рішенні, яке надсилає платнику до 1 липня поточного року ( п. 286.5 ПКУ). Облік фізичних осіб – платників податку і нарахування відповідних сум податку проводиться щороку до 1 травня. Безпосередньо податок фізичні особи сплачують протягом 60 днів із дня, коли їм вручили податкове повідомлення-рішення ( п. 287.5 ПКУ). Фізичними особами у сільській та селищній місцевості земельний податок може сплачуватися через каси сільських (селищних) рад. У разі переходу права власності на земельну ділянку від одного власника до іншого протягом календарного року податок сплачується попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначену земельну ділянку, а новим власником – починаючи з місяця, в якому у нового власника виникло право власності. Новому власнику контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення після отримання інформації про перехід права власності.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності кількох юридичних і фізичних осіб, податок нараховується з урахуванням прибудинкової території кожній з таких осіб:

- у рівних частинах – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, або одній з таких осіб-власників, визначеній за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;
- пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній частковій власності;
- пропорційно належній частці кожної особи – якщо будівля перебуває у спільній сумісній власності і поділена в натурі.

За земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, податок нараховується кожному з них пропорційно тій частині площі будівлі, що знаходиться в їх користуванні, з урахуванням прибудинкової території.

Юридична особа зменшує податкові зобов'язання із земельного податку на суму пільг, які надаються фізичним особам за земельні ділянки, що знаходяться у їх власності або постійному користуванні і входять до складу земельних ділянок такої юридичної особи. Такий порядок також поширюється на визначення податкових зобов'язань із земельного податку юридичною особою за земельні ділянки, які відведені для безоплатного паркування (зберігання) легкових автомобілів, якими керують інваліди з ураженням опорно-рухового апарату, члени їх сімей, яким відповідно до порядку забезпечення інвалідів автомобілями передано право керування автомобілем, та законні представники недієздатних інвалідів або дітей-інвалідів, які перевозять інвалідів (дітей-інвалідів) з ураженням опорно-рухового апарату.

При переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку.

У разі надання в оренду земельних ділянок (у межах населених пунктів), окремих будівель (споруд) або їх частин власниками та землекористувачами, податок за площі, що надаються в оренду, обчислюється з дати укладання договору

оренди земельної ділянки або з дати укладання договору оренди будівель (їх частин).

Власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилому будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Для визначення розміру земельного податку та орендної плати використовується нормативна грошова оцінка земельних ділянок. Порядок індексації нормативної грошової оцінки визначено ст. 289 ПКУ. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року. Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки визначається за формулою:

$$Ki = I : 100,$$

де *I* – індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі, якщо індекс споживчих цін не перевищує 100 відсотків, такий індекс застосовується із значенням 100.

Рішення про застосування коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки у плановому році повинно бути офіційно оприлюднене не пізніше 15 липня попереднього року. В іншому випадку, нове значення нормативної грошової оцінки буде застосовуватися не у плановому році, а через рік (п. 271.2 ПКУ). Тобто якщо рішення про нову нормативну грошову оцінку оприлюднене, наприклад, 8 вересня 2015 р., така нормативна грошова оцінка може застосовуватися лише починаючи з 2017 року.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Охарактеризуйте генезис розвитку податку на майно в Україні.
2. Назвіть платників податку на майно.
3. Як визначається об'єкт оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
4. Що є базою оподаткування транспортного податку?
5. Охарактеризуйте платників земельного податку.
6. Охарактеризуйте порядок визначення об'єкта оподаткування земельним податком.
7. Як визначається база оподаткування земельним податком?
8. Охарактеризуйте види пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.
9. Які є ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки?
10. Розкрийте порядок обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з об'єктів, які є перебувають у власності фізичних осіб.
11. Охарактеризуйте особливості порядку обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в разі зміни власника об'єкта оподаткування платником.
13. Які є ставки транспортного податку?

14. Поясніть особливості порядку обчислення та сплати транспортного податку.

15. Як здійснюється оподаткування земельним податком земельних ділянок, наданих на землях лісгосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження)?

16. Які є ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження)?

17. Які є ставки земельного податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено?

18. Назвіть пільги щодо сплати земельного податку для фізичних осіб.

19. Назвіть пільги щодо сплати земельного податку для юридичних осіб.

20. Які земельні ділянки не підлягають оподаткуванню земельним податком?

21. Який існує порядок обчислення та сплати плати за землю?

22. Який існує порядок обчислення та сплати орендної плати за землю?

23. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

24. Охарактеризуйте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з транспортного податку.

25. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації з плати за землю.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

**1). Об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є:**

- a) адміністративна будівля промислового підприємства;
- b) виробничі корпуси промислових підприємств;
- c) будівлі загальноосвітніх навчальних закладів;
- d) гуртожитки;
- e) складські будівлі промислового підприємства.

**2). База оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки для квартири, яка перебуває у власності фізичної особи зменшується:**

- a) на 60 кв. метрів один раз на рік;
- b) на 60 кв. метрів один раз за кожний календарний квартал;
- c) на 120 кв. метрів один раз на рік;
- d) на 180 кв. метрів один раз на рік;
- e) на 200 кв. метрів один раз на рік.

**3). Юридичні особи подають податкову декларацію з податку на майно, відмінне від земельної ділянки, до контролюючого органу:**

- a) щороку станом на 1 січня звітного року до 20 лютого звітного року;
- b) щороку станом на 31 грудня звітного року до 20 лютого року, що настає за звітним;
- c) щокварталу нарастаючими підсумками за звітний рік;
- d) щомісячно до 20 числа місяця, що настає за звітним місяцем;
- e) за 1 квартал, півріччя, 9 місяців, звітний рік.



**4). Фізичні особи сплачують податок на майно, відмінне від земельної ділянки:**

- a) протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- b) авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом;
- c) протягом 10 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- d) протягом 60 календарних днів року, що настає за звітним роком;
- e) авансовими внесками щокварталу до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

**5). У фізичної особи виникло право власності на квартиру 25 травня звітного року, така особа починає сплачувати податок на майно, відмінне від земельної ділянки:**

- a) з травня звітного року;
- b) з червня звітного року;
- c) з січня звітного року;
- d) з січня наступного року, що настає за звітним роком;
- e) з липня звітного року.

**6). Об'єктом оподаткування транспортним податком є:**

- a) вантажні автомобілі;
- b) автобуси;
- c) легкові автомобілі;
- d) транспортні засоби;
- e) легкові автомобілі не старше 5 років та середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року.

**7). Легковий автомобіль 10 липня звітного року досяг віку п'яти років. Транспортний податок сплачується:**

- a) за січень, лютий, березень, квітень, травень, червень звітного року;
- b) за весь звітний рік;
- c) за січень, лютий, березень, квітень, травень, червень, липень звітного року;
- d) за січень, лютий, березень, квітень, травень звітного року;
- e) за січень, лютий, березень, квітень, травень, червень, до 10 числа липня звітного року.

**8). Фізична особа 10 липня звітного року придбала легковий автомобіль, який є об'єктом оподаткування транспортним податком. Транспортний податок сплачується:**

- a) за липень, серпень, вересень, жовтень, листопад, грудень звітного року;
- b) за весь звітний рік;
- c) за серпень, вересень, жовтень, листопад, грудень звітного року;
- d) починаючи з 1 січня року, що настає за роком, в якому придбано такий легковий автомобіль;
- e) з 10 числа липня, серпень, вересень, жовтень, листопад, грудень звітного року.

року.

**9). Для розрахунків з бюджетом щодо транспортного податку фізичній особі контролюючий орган надсилає:**

- а) довідку про обчислення транспортного податку до 1 лютого базового податкового (звітного) року;
- б) податкове повідомлення-рішення до 1 лютого базового податкового (звітного) року;
- с) податкове повідомлення-рішення до 1 липня базового податкового (звітного) року;
- д) розрахунок транспортного податку до 1 липня базового податкового (звітного) року;
- е) довідку про обчислення транспортного податку до 1 липня базового податкового (звітного) року.

**10). Юридичні особи сплачують транспортний податок:**

- а) протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- б) авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом;
- с) протягом 10 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;
- д) протягом 60 календарних днів року, що настає за звітним роком;
- е) авансовими внесками щокварталу до 10 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

**11). Ставку земельного податку щодо земель загального користування встановлено у розмірі:**

- а) не більше 3 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- б) не більше 1 відсотку від нормативної грошової оцінки;
- с) не більше 12 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- д) не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- е) не більше 10 відсотків від нормативної грошової оцінки.

**12). Фізичні особи, що не мають права на пільгу із сплати земельного податку, це:**

- а) пенсіонери (за віком);
- б) фізичні особи, які виховують двох дітей віком до 18 років;
- с) фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- д) ветерани війни;
- е) інваліди першої і другої групи.

**13). Земельні ділянки, які підлягають оподаткуванню земельним податком, це:**

- а) землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації;
- б) землі сільськогосподарських угідь, які систематично обробляються і використовуються під посіви сільськогосподарських культур;
- с) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами до вступу їх у

пору плодоношення;

д) земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті генофондовими колекціями;

е) землі сільськогосподарських угідь у стадії сільськогосподарського освоєння.

**14). Фізична особа – пенсіонер за віком має земельну ділянку у розмірі 5 гектарів для ведення особистого селянського господарства. Земельний податок у такому випадку:**

а) не сплачується;

б) сплачується з розрахунку 3 гектарів;

с) сплачується з розрахунку 2 гектарів;

д) сплачується з розрахунку 1 гектару;

е) сплачується з розрахунку 4 гектарів.

**15). Юридичні особи сплачують плату за землю:**

а) щокварталу до 20 числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом;

б) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за звітним календарним місяцем;

с) щороку протягом 60 календарних днів, що настають за звітним календарним роком;

д) авансовими внесками щокварталу до 20 числа місяця, що настає за звітним календарним кварталом;

е) протягом 60 календарних днів після вручення податкового повідомлення-рішення.

**16). Юридичні особи подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію щодо плати за землю:**

а) тільки річну до 20 лютого поточного року з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями;

б) або річну до 20 лютого поточного року з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями, або щомісячну протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним;

с) тільки щомісячну протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним;

д) щокварталу протягом 40 календарних днів, що настають за звітним календарним кварталом;

е) наростаючим підсумком за 1 квартал, 1 півріччя, за 9 місяців, рік, протягом 40 календарних днів, що настають за останньою датою податкового (звітного) періоду.

**17). Індиксація нормативної грошової оцінки земель на поточний рік проводиться з урахуванням:**

а) індексу інфляції за попередній рік;

б) індексу споживчих цін за попередній рік;

с) облікової ставки Національного банку України;

- d) індексу споживчих цін за поточний рік;
- e) індексу інфляції за поточний рік.

**18). Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є:**

- a) дані державного земельного кадастру;
- b) договір оренди земельної ділянки;
- c) дані державного реєстру речових прав на нерухоме майно;
- d) дані реєстру прав власності на нерухоме майно;
- e) дані єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань.

**19). Річний розмір орендної плати за землю встановлюється:**

- a) не більше 3 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- b) не менше 3 відсотків та не більше 12 відсотків нормативної грошової оцінки;
- c) не більше 2 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- d) не менше 13 відсотків від нормативної грошової оцінки;
- e) не більше 1 відсотку від нормативної грошової оцінки.

**20). Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок офіційно оприлюднюється до:**

- a) 31 січня податкового (звітного) року;
- b) 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки;
- c) 10 лютого податкового (звітного) року;
- d) 15 липня податкового (звітного) року;
- e) 15 січня податкового (звітного) року.

## **ТЕМА 7. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ РЕСУРСНИХ ТА РЕНТНИХ ПЛАТЕЖІВ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ІНШИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ**

**7.1. Порядок обчислення екологічного податку, подання податкової звітності та сплати**

**7.2. Рентні платежі в механізмі оподаткування суб'єктів господарювання**

**7.3. Порядок нарахування та сплати туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів**

### **7.1. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ, ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА СПЛАТИ**

Існування екологічного податку зумовлено необхідністю часткової компенсації негативного впливу на природу різного роду шкідливих та небезпечних факторів, що виникають у процесі господарської діяльності суб'єктів. У зв'язку з тим, що такий вплив є об'єктивно неминучим, передбачено економічне стимулювання суб'єктів господарювання до скорочення джерел забруднення навколишнього середовища.

Екологічний податок має характерні відмінності від інших податків, зборів та обов'язкових платежів, оскільки нормативно-правові акти, які регламентують його справляння, постійно балансують між сферами екологічного і податкового права. Так, відносини у сфері природоохоронного законодавства, їх правові, економічні та соціальні засади організації у сфері охорони навколишнього природного середовища регулюються Законом України «Про охорону навколишнього середовища» від 26.06.1991 р. №1264-ХІІ (зі змінами та доповненнями). Відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 р. №2756-VI в природоохоронному законодавстві збір за забруднення навколишнього природного середовища замінено екологічним податком.

Основним нормативним актом, що регулює питання охорони атмосферного повітря, є Закон України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 р. № 2707 (зі змінами та доповненнями).

*Викиди* – це попадання в атмосферне повітря забруднюючих речовин або їх сумішей (ст. 1 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 р. № 2707).

*Забруднюючі речовини* – це речовина хімічного або біологічного походження, що присутня чи надходить в атмосферу, яка може прямо або опосередковано робити негативний вплив на здоров'я людей і стан навколишнього природного середовища.

*Речовини, що забруднюють атмосферу* – це перш за все гази та їх різні сполуки. Перелік найбільш поширених і небезпечних речовин затверджено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку найбільш поширених і небезпечних забруднюючих речовин, викиди яких в атмосферне повітря підлягають регулюванню» від 29.11.2001 р. №1598 і переглядається не рідше одного разу на п'ять років.

Підприємство має право здійснювати викиди забруднюючих речовин тільки

після отримання дозволу, у якому зазначаються нормативи викидів (ст. 11 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 р. № 2707).

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 р. № 2707 підприємства, що викидають в атмосферу забруднюючі речовини, зобов'язані своєчасно і в повному обсязі сплачувати екологічний податок.

*Екологічний податок* – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 р. (ст. 14.1.57 Податкового кодексу України).

Екологічні податки в тій чи іншій формі існують в усіх країнах. Необхідність їх застосування підтверджена Програмою дій Європейського Союзу з охорони навколишнього природного середовища, що була пов'язана з реалізацією принципу «забруднювач платить». Основою податкових систем у сфері екології стала ідея подвійного виграшу («win-win situation»). Ця ідея полягає в економічному стимулюванні охорони навколишнього середовища та раціонального природокористування шляхом введення екологічних податків з одночасним зниженням податкового навантаження та інші об'єкти оподаткування [225, с. 55-56].

Директорат із податків і митних зборів Європейської комісії розподілив екологічні податки за сферою використання на сім основних груп:

- 1) енергетичні податки (на моторне масло, на енергетичне паливо, на електроенергію);
- 2) транспортні податки (податки на пройдені кілометри, акцизи під час купівлі авто, щорічний податок із власників);
- 3) плата за забруднення (емісії забруднюючих речовин в атмосферу та викиди у водні басейни);
- 4) плата за розміщення відходів (платежі за розміщення відходів на звалищах, за їх переробку);
- 5) податки на низку спеціальних продуктів (упаковка, батареї, шини, мастильні матеріали тощо);
- 6) податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін середовища (речовини, що руйнують озоновий шар і парникові гази);
- 7) податок на шумову дію, платежі за користування природними ресурсами (переважно за користування водою) [225, С. 56].

Відповідно до ст. 240.1. Податкового кодексу України *платниками екологічного податку* є такі суб'єкти, які здійснюють викиди забруднюючих речовин:

- суб'єкти господарювання;
- юридичні особи, що не проводять господарську (підприємницьку) діяльність;
- бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації;
- постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників.

Якщо, наприклад, філія підприємства здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу, то платником екологічного податку є головне підприємство. Відповідно до п. 240.1 Податкового кодексу України платниками екологічного податку є лише суб'єкти господарювання, до яких належать юридичні особи (підприємства, установи, організації), а філія окремим суб'єктом господарювання не вважається, оскільки не є юридичною особою.

Платниками екологічного податку такі суб'єкти стають, якщо під час провадження діяльності ними на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони, здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- утворення радіологічних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Юридичні особи – платники єдиного податку повинні сплачувати екологічний податок в загальному порядку, адже в переліку податків і зборів, платниками яких вони не виступають (п. 297.1 Податкового кодексу України), екологічний податок відсутній.

Податковим кодексом України передбачено випадки, в яких суб'єкти не є платниками екологічного податку:

1) *за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) - суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:*

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства - виробника такого джерела;
- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами (ст. 240.3 Податкового кодексу України);

2) *за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, - державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно-забруднених об'єктів (ст. 240.4 Податкового кодексу України);*

3) *за розміщення відходів - суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину (ст. 240.5 Податкового кодексу України).*

Але, якщо у підприємства відсутній дозвіл на здійснення викидів будь-яким стаціонарним джерелом забруднення (наприклад, обладнанням, що працює на паливі, - котлом, генератором), воно все одно буде платником екологічного податку за викиди згідно з п. 240.1 Податкового кодексу України. Нормами Податкового кодексу України не передбачено звільнення від сплати екологічного

податку за викиди для суб'єктів господарювання, які не отримали такі дозволи.

*Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком є:*

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;
- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;
- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій) (ст. 242.1 Податкового кодексу України).

*Ставки екологічного податку затверджені за такими групами:*

- ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (таблиця 7.1);
- ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (таблиця 7.2);
- ставки податку за розміщення відходів (таблиця 7.3);
- ставки податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (таблиця 7.4);
- ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (таблиця 7.5).

**Таблиця 7.1**

**Ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (станом на 20.02.2016 р.)**

Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення	
Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, грн./т (п. 243.1 ПКУ)
Азоту оксиди	1968,65
Аміак	369,22
Ангідрид сірчистий	1968,65
Ацетон	738,45
Бенз (о) пірен	2506116,51
Бутилацетат	443,40
Ванадію п'ятиокис	7384,48
Водень хлористий	74,17
Вуглецю окис	74,17
Вуглеводні	111,26
Газоподібні фтористі сполуки	4874,09
Тверді речовини	74,17
Кадмію сполуки	15581,58
Марганець та його сполуки	15581,58
Нікель та його сполуки	79387,98
Озон	1968,65
Ртуть та її сполуки	83449,45
Свинець та його сполуки	83449,45
Сірководень	6326,80



Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення	
Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, грн./т (п. 243.1 ПКУ)
Сірковуглець	4111,45
Спирт н-бутиловий	1968,65
Стирол	14375,55
Фенол	8935,54
Формальдегід	4874,09
Хром та його сполуки	52850,62
Двооксид вуглецю	0,33
Ставки податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 243.1 ПКУ та на які встановлено клас небезпечності	
Клас небезпечності	Ставка податку, грн./т (п. 243.2 ПКУ)
I	14080,50
II	3224,65
III	480,47
IV	111,26
Для забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до пункту 243.1 ПКУ та на які не встановлено клас небезпечності (крім двооксиду вуглецю), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів	
Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), мг на 1 м <sup>3</sup>	Ставка податку, грн./т (п. 243.3 ПКУ)
Менше 0,0001	592712,50
0,0001 — 0,001 (включно)	50783,62
0,001 — 0,01 (включно)	7015,25
0,01 — 0,1 (включно)	1968,65
Понад 0,1	74,17
Для забруднюючих речовин (сполук), на які не встановлено клас небезпечності та орієнтовно безпечний рівень впливу (крім двооксиду вуглецю), ставки податку встановлюються як за викиди забруднюючих речовин I класу небезпечності згідно з пунктом 243.2 ПКУ.	

**Таблиця 7.2**

**Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти  
(станом на 20.02.2016 р.)**

Ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти	
Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тону
Азот амонійний	1293,10
Органічні речовини (за показниками біохімічного споживання кисню (БСК 5))	517,57
Завислі речовини	37,09
Нафтопродукти	7606,99
Нітрати	111,26
Нітрити	6350,98
Сульфати	37,09
Фосфати	1033,52
Хлориди	37,09
Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, які не увійшли до п. 245.1 ПКУ та на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу	
Гранично допустима концентрація забруднюючих речовин або орієнтовно безпечний рівень впливу, міліграмів на 1 літр	Ставка податку, гривень за 1 тону
До 0,001 (включно)	135489,06
Понад 0,001 — 0,1 (включно)	98236,15
Понад 0,1 — 1 (включно)	16935,94
Понад 1 — 10 (включно)	1723,59
Понад 10	345,04
За скиди забруднюючих речовин, на які не встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу, застосовуються ставки податку за найменшою величиною гранично допустимої концентрації, наведеної у пункті 245.2 ПКУ (п. 245.3 ПКУ)	
За скиди забруднюючих речовин у ставки та озера ставки податку, зазначені у пунктах 245.1 і 245.2 ПКУ, збільшуються у 1,5 рази.	

Таблиця 7.3

**Ставки податку за розміщення відходів  
(станом на 20.02.2016 р.)**

Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Основна ставка податку, грн./т (ст. 246 ПКУ)
<b>I</b>	надзвичайно небезпечні	1128,63
	окремі види надзвичайно небезпечних відходів (п. 246.1 ПКУ): обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням люмінесцентні лампи	694,91 12,09
<b>II</b>	високонебезпечні	41,11
<b>III</b>	помірно небезпечні	10,31
<b>IV</b>	малонебезпечні	4,02
	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничодобувної промисловості	0,39
<b>Коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі (п. 246.5 ПКУ)</b>		
<b>Розміщення відходів</b>		<b>Коефіцієнт</b>
В межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж		3
На відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту		1
<i>За розміщення відходів, на які не встановлено клас небезпеки, застосовується ставка податку, встановлена за розміщення відходів I класу небезпеки (п. 246.3 ПКУ)</i> <i>За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку, зазначені у пунктах 246.1 - 246.3 цієї статті, збільшуються у 3 рази (пп. 246.4. ПКУ).</i>		

Таблиця 7.4

**Ставки податку за утворення радіоактивних відходів  
(станом на 20.02.2016 р.)**

<b>Ставки екоподатку за утворення радіоактивних відходів (включаючи накопичені) (ст. 247 ПКУ)</b>	
Причина нарахування	Ставка податку, 1 кВт-год
утворення радіоактивних відходів виробниками електричної енергії — експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені	0,010136
<b>Коригуючий коефіцієнт, який встановлюється для експлуатуючих організацій ядерних установок (атомних електростанцій) залежно від активності радіоактивних відходів</b>	
Категорія відходів	Коефіцієнт
Високоактивні	50
Середньоактивні та низькоактивні	2

Таблиця 7.5

**Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк  
(станом на 20.02.2016 р.)**

<b>Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (ст. 248 ПКУ)</b>		
Категорія відходів	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання), гривень за 1 куб. метр	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, гривень за 1 куб. сантиметр
Високоактивні	483699,51	16123,32
Середньоактивні та низькоактивні	9029,05	3224,65

Разом з тим, Податковим кодексом України не передбачено застосування підвищених ставок за викиди, здійснені понад установлені в дозволі нормативи.

Проте в такому разі підприємству доведеться відшкодувати збитки, заподіяні державі внаслідок понаднормативних викидів, розмір яких визначається за відповідною Методикою розрахунку розмірів відшкодування збитків, які заподіяні державі в результаті наднормативних викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря, затвердженою наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 10.12.2008 р. №639 (ст. 33, 34 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 р. № 2707).

Підприємство, у якого відсутній дозвіл на викиди, має самостійно визначати вид викидів і відповідні ставки податку. Під час визначення виду викидів підприємство може скористатися Методикою розрахунку концентрацій в атмосферному повітрі шкідливих речовин, що містяться у викидах підприємства ОНД-86, або іншими методичними вказівками щодо розрахунку викидів забруднюючих речовин, характерних для відповідних галузей. За неправильне застосування ставки, установлені Податковим кодексом України, яке призвело до заниження податкового зобов'язання з екологічного податку, ДФС накладає на підприємство штрафні санкції згідно з п. 123.1 Податкового кодексу України.

*Правила розрахунку екологічного податку такі:*

1. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу і суми податку обчислюються за податковий (звітний) квартал платниками податку.

2. У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та за кожним видом забруднюючої речовини за формулами, які викладені в ст. 249.3-249.8 Податкового кодексу України та узагальнені в таблиці 7.6.

Платники податку складають *Податкові декларації екологічного податку* за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 №715 «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку», і подають її протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації. Невід'ємною частиною Податкової декларації екологічного податку є вісім типів додатків. Структура Податкової декларації екологічного податку представлена на рис. 7.1.

Якщо платник екологічного податку здійснює виправлення самостійно виявлених помилок, за період, що минув, шляхом подання уточнюючого розрахунку, то такому платнику необхідно подати декларацію з позначкою «уточнююча» та Додаток (и) до неї з позначкою «уточнюючий».

За кожний податковий період, в якому виявлені помилки, подаються окремі уточнюючі декларації разом з Додатками(ом) в яких виявлені помилки. За відсутності помилок в інших додатках (за іншими видами об'єктів оподаткування), що подавалися разом із декларацією, яка уточнюється, такі типи додатків до уточнюючої декларації не додаються.

У декларації та Додатку (ах) до неї заповнюються всі рядки усіх розділів з урахуванням приміток. При незаповненні рядка через відсутність значення він прокреслюється (при поданні в паперовому вигляді) або не заповнюється (у разі подання засобами електронного зв'язку). Податкове зобов'язання зазначається у гривнях з копійками.

## Порядок розрахунку екологічного податку

№ з/п	Вид залежно від об'єкту та бази	Показники, які визначають суму податку	Формула розрахунку	Пояснення
1.	Сума податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення ( <b>Пвс</b> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>фактичні обсяги викидів;</li> <li>ставки податку</li> </ul>	$\text{Пвс} = \text{Мі} \times \text{Нпі}$	<p><b>Мі</b> - фактичний обсяг викиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т);</p> <p><b>Нпі</b> - ставки податку в поточному році за тонну і-тої забруднюючої речовини у гривнях з копійками.</p>
2.	Сума податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти ( <b>Пс</b> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>фактичні обсяги скидів;</li> <li>ставки податку;</li> <li>коригуючі коефіцієнти</li> </ul>	$\text{Пс} = \text{Млі} \times \text{Нпі} \times \text{Кос}$	<p><b>Млі</b> - обсяг скиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах (т);</p> <p><b>Нпі</b> - ставки податку в поточному році за тонну і-того виду забруднюючої речовини у гривнях з копійками;</p> <p><b>Кос</b> - коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (в іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).</p>
3.	Сума податку, який справляється за розміщення відходів ( <b>Прв</b> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>фактичні обсяги розміщення відходів;</li> <li>ставки податку;</li> <li>коригуючі коефіцієнти</li> </ul>	$\text{Прв} = \text{Млі} \times \text{Нпі} \times \text{Кт} \times \text{Ко}$	<p><b>Млі</b> - обсяг відходів і-того виду в тоннах (т);</p> <p><b>Нпі</b> - ставки податку в поточному році за тонну і-того виду відходів у гривнях з копійками;</p> <p><b>Кт</b> - коригуючий коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів і який наведено у пункті 246.5 статті 246 ПКУ;</p> <p><b>Ко</b> - коригуючий коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.</p>
4.	Сума податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені), платниками податку - експлуатуючими організаціями (операторів) атомних електростанцій,	<ul style="list-style-type: none"> <li>показники виробництва електричної енергії;</li> <li>ставки податку;</li> <li>обсяг та активність радіоактивних відходів, виходячи з фактичного об'єму радіоактивних</li> </ul>	$\text{АЕС} = \text{Оп} \times \text{Н} + (\text{рнс} \times \text{С1нс} \times \text{V1нс} + \text{рв} \times \text{С1в} \times \text{V1в}) + 1/32 (\text{рнс} \times \text{С2нс} \times \text{V2нс} + \text{рв} \times \text{С2в} \times \text{V2в})$	<p><b>Оп</b> - фактичний обсяг електричної енергії, виробленої за базовий податковий (звітний) період експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, кВт-год (для дослідницьких реакторів дорівнює 0);</p> <p><b>Н</b> - ставка податку, який справляється за електричну енергію, вироблену експлуатуючими організаціями (операторами) атомних електростанцій, що переглядається у разі потреби один раз на рік, визначена у пункті 247.1 статті 247 ПКУ, у</p>

№ з/п	Вид залежно від об'єкту та бази	Показники, які визначають суму податку	Формула розрахунку	Пояснення
	включаючи експлуатуючі організації (оператори) дослідницьких реакторів (АЕС)	<p>відходів, утворених за базовий податковий (звітний) період, і з фактичного об'єму радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• коригуючі коефіцієнти</li> </ul>		<p>гривнях за 1 кВт-год;</p> <p><b>1/32</b> - коефіцієнт реструктуризації податку за накопичені до 1 квітня 2009 року радіоактивні відходи (коефіцієнт діє з 1 квітня 2011 року до 1 квітня 2019 року, протягом іншого періоду дорівнює 0);</p> <p><b>рнс</b> - коригуючий коефіцієнт для середньоактивних та низькоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 ПКУ;</p> <p><b>рв</b> - коригуючий коефіцієнт для високоактивних відходів, наведений у пункті 247.2 статті 247 ПКУ;</p> <p><b>С1нс</b> - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;</p> <p><b>С1в</b> - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, утворених їх виробниками за базовий податковий (звітний) період, у гривнях з копійками;</p> <p><b>С2нс</b> - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;</p> <p><b>С2в</b> - собівартість зберігання 1 куб. метра (1 куб. сантиметра радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання) високоактивних радіоактивних відходів, накопичених їх виробниками до 1 квітня 2009 року, у гривнях з копійками;</p> <p><b>V1нс</b> - фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p>

№ з/п	Вид залежно від об'єкту та бази	Показники, які визначають суму податку	Формула розрахунку	Пояснення
				<p><b>V1в</b> - фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, прийнятих до сховища експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій за базовий податковий (звітний) період, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p> <p><b>V2нс</b> - фактичний об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p> <p><b>V2в</b> - фактичний об'єм високоактивних радіоактивних відходів, накопичених у сховищах експлуатуючих організацій (операторів) атомних електростанцій до 1 квітня 2009 року, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання).</p>
5.	Сума податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, платниками податку - виробниками радіоактивних відходів ( <b>S зберігання</b> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>ставки податку, наведені у пункті 248.1 статті 248 ПКУ;</li> <li>фактичний об'єм відходів;</li> <li>строк зберігання таких відходів</li> </ul>	<b>S зберігання</b> = N x V x T <b>зберігання</b>	<p><b>N</b> - ставка податку, який справляється за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, наведена у пункті 248.1 статті 248 ПКУ;</p> <p><b>V</b> - фактичний об'єм радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлений особливими умовами ліцензії строк, куб. метрів (куб. сантиметрів - для радіоактивних відходів, представлених у вигляді джерел іонізуючого випромінювання);</p> <p><b>T зберігання</b> - кількість повних календарних кварталів, протягом яких радіоактивні відходи зберігаються понад установлений особливими умовами ліцензії строк.</p>

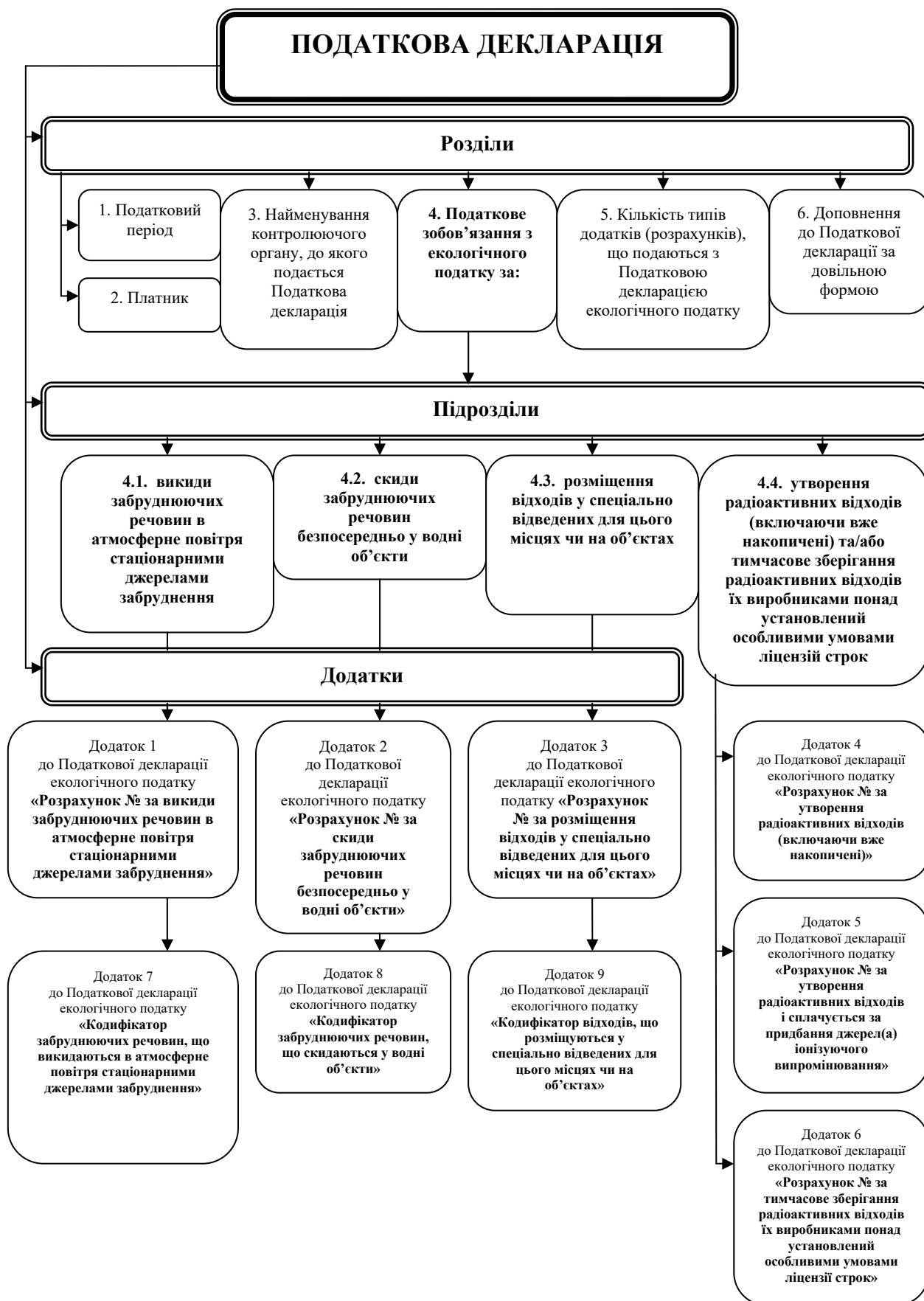


Рис. 7.1 Структура Податкової декларації екологічного податку

Відповідний тип додатка забезпечує обчислення податкового зобов'язання за відповідним видом об'єкта оподаткування – викиди в атмосферне повітря, скиди у водні об'єкти та інші. За відсутності у платника відповідного виду об'єкта оподаткування тип додатка, у якому обчислюється податкове зобов'язання для такого об'єкта оподаткування, до Декларації не додається. При заповненні звітності з екологічного податку необхідно дотримуватись порядку заповнення реквізитів звітності та забезпечити їх правильне заповнення, а також застосування затверджених ставок та коефіцієнтів.

Особливістю екологічного податку є встановлення переліку місць подачі податкової декларації, необхідності подачі декількох податкових декларацій та сплати податку у разі наявності кількох стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах кількох населених пунктів або за їх межами (ст. 250.2.1 - 250.10.3 ПКУ). Такі умови узагальнені в таблицях 7.7 і 7.8.

**Таблиця 7.7**

**Умови визначення місця подачі Податкової декларації та сплати екологічного податку**

№ з/п	Об'єкти та база оподаткування	Місце подачі Податкової декларації та сплати екологічного податку
1.	Викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти; розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах	Місце розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів
2.	Утворення радіоактивних відходів; тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк	Місце перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах

**Таблиця 7.8**

**Особливі умови подачі Податкової декларації екологічного податку (ст. 250.8 - 250.10 Податкового кодексу України)**

№ з/п	Сутність обставини	Вплив на порядок подачі Податкової декларації
1.	Місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування на податковому обліку підприємства, установи, організації, громадянина - суб'єкта підприємницької діяльності, яким в установленому порядку видано дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, спеціальне водокористування та розміщення відходів	До контролюючого органу, в якому таке підприємство, установа, організація або громадянин - суб'єкт підприємницької діяльності перебуває на обліку, подаються протягом 40 календарних днів, що настануть за останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, подаються копії відповідних податкових декларацій
2.	Платник податку з початку звітного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, і:	
2.1.	повідомив про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення та склав заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку	Податкова декларація не подається. <i>Але у Податковому кодексі України не зазначено, у які конкретно строки слід подати таку заяву. Це можна зробити в будь-який момент до закінчення граничного строку подання декларації за I квартал. Якщо ж</i>



№ з/п	Сутність обставини	Вплив на порядок подачі Податкової декларації
		<i>підприємство не планує здійснювати викиди починаючи із середини року, наприклад із III кварталу, то все одно доведеться до кінця року подавати декларації. Звільнення платника податків від обов'язку подання декларацій на підставі заяви передбачено лише з початку звітного року.</i>
2.2.	не повідомив про це відповідний контролюючий орган за місцем розташування джерел забруднення і не склав заяву про відсутність у нього в звітному році об'єкта обчислення екологічного податку	Платник податку зобов'язаний подавати Податковій декларації екологічного податку
3.	Платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів:	
3.1.	в межах кількох населених пунктів (сіл, селищ або міст) або за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні)	Платник податку зобов'язаний подати до відповідного контролюючого органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо
3.2.	в межах одного населеного пункту (села, селища або міста) або за його межами (код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) один і той самий)	Платник податку може подавати до відповідного контролюючого органу одну податкову декларацію податку за такі джерела забруднення
4.	Платник податку перебуває на податковому обліку в місті з районним поділом	Платник може подавати одну податкову декларацію за викиди, скиди усіма своїми джерелами забруднення та/або розміщення відходів, якщо ці джерела та/або спеціально відведені місця для розміщення відходів розташовані на території такого міста (зазначається код згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ), за місцем перебування платника податку на податковому обліку (міської ради)

Особливістю екологічного податку є наявність *процесу взаємодії між органами державного управління* в процесі його адміністрування. Зокрема, цей процес проявляється так:

1) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони навколишнього природного середовища, обласні, Київська міські державні адміністрації до 1 грудня року, що передує звітному, подають до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди, спеціальне водокористування та розміщення відходів, а також направляють інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися;

2) орган державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки до 1 грудня року, що передує звітному, подає до контролюючих органів переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб - суб'єктів діяльності у сфері використання

ядерної енергії, у результаті діяльності яких утворилися, утворюються або можуть утворитися радіоактивні відходи та які тимчасово зберігають такі відходи понад установлений особливими умовами ліцензії строк, а також направляє інформацію про внесення змін до переліку до 30 числа місяця, що настає за кварталом, у якому такі зміни відбулися;

3) для перевірки правильності визначення платниками податку фактичних обсягів викидів стаціонарними джерелами забруднення, скидів та розміщення відходів контролюючі органи залучають, за попереднім погодженням, працівників центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері охорони навколишнього природного середовища;

4) для перевірки правильності визначення платниками фактичних обсягів радіоактивних відходів контролюючі органи залучають, за попереднім погодженням, працівників органу державної санітарно-епідеміологічної служби та органу державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки.

## **7.2. РЕНТНІ ПЛАТЕЖІ В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Рента (рентний дохід) як економічна категорія характеризує будь-який дохід, що отримується регулярно (з капіталу, землі, майна тощо) і не залежить безпосередньо від результатів господарської діяльності. Природно-ресурсна рента – це категорія рентного доходу, який виникає в результаті господарської діяльності, пов'язаної з використанням у суспільному виробництві природних ресурсів як засобів виробництва (кількість ресурсів обмежена, вони можуть характеризуватися вичерпністю чи відновлюваністю). Цей рентний дохід розподіляється між власником природного ресурсу – державою (її органами) чи будь-яким суб'єктом, на праві власності якого у формі володіння перебуває природний ресурс, та користувачем цього ресурсу – суб'єктом господарювання, котрий відповідно до законодавства є власником продукції, виробленої в процесі користування природними ресурсами. Складовими природно-ресурсного рентного доходу можуть виступати:

➤ частина доходу суб'єктів господарської діяльності, яка не залежить від безпосередніх результатів такої діяльності і яка визначається обмеженістю природних ресурсів (*абсолютна рента*);

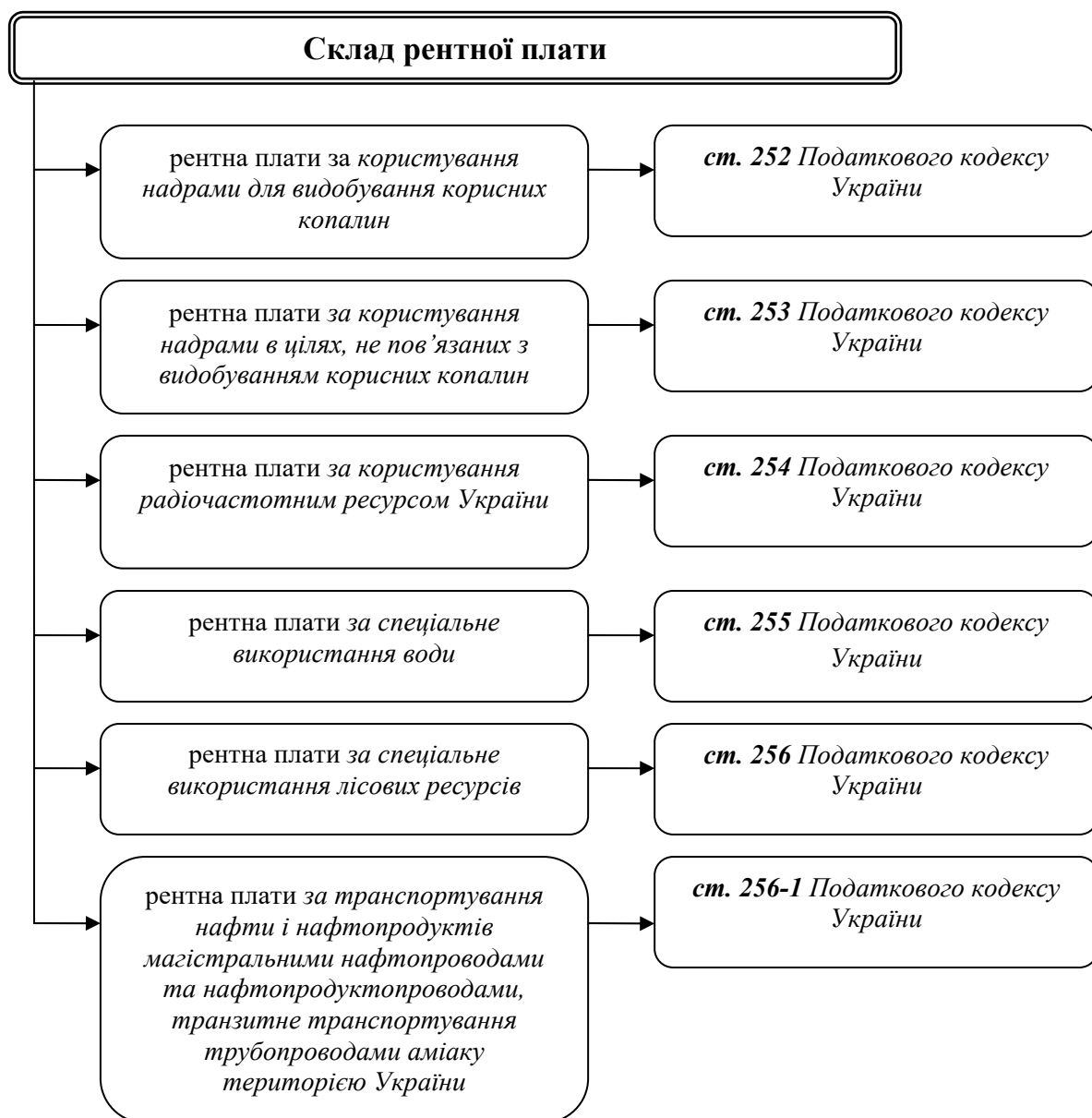
➤ частина доходу суб'єктів господарської діяльності, що отримується від використання природних ресурсів як фактору виробництва залежно від якості таких ресурсів (*диференціальна рента*);

➤ частина доходу суб'єктів господарської діяльності, що отримується за рахунок використання унікальних чи єдиних (в тій чи іншій сфері) природних ресурсів (*монопольна рента*).

Рентні платежі за спеціальне використання природних ресурсів можуть встановлюватися у вигляді як абсолютних, так і відсоткових ставок від вартості видобутої сировини або її обсягу в натуральних одиницях, чи отриманої з неї продукції, від ціни реалізації тощо. Податкова складова природно-ресурсної ренти визначається як плата (збір), що обчислюється в залежності від обсягів використаного природного ресурсу і отриманої товарної продукції.

*Склад рентної плати* регламентується ст. 251.1 Податкової кодексу України

і представлений шістьма її видами (рис. 7.2).

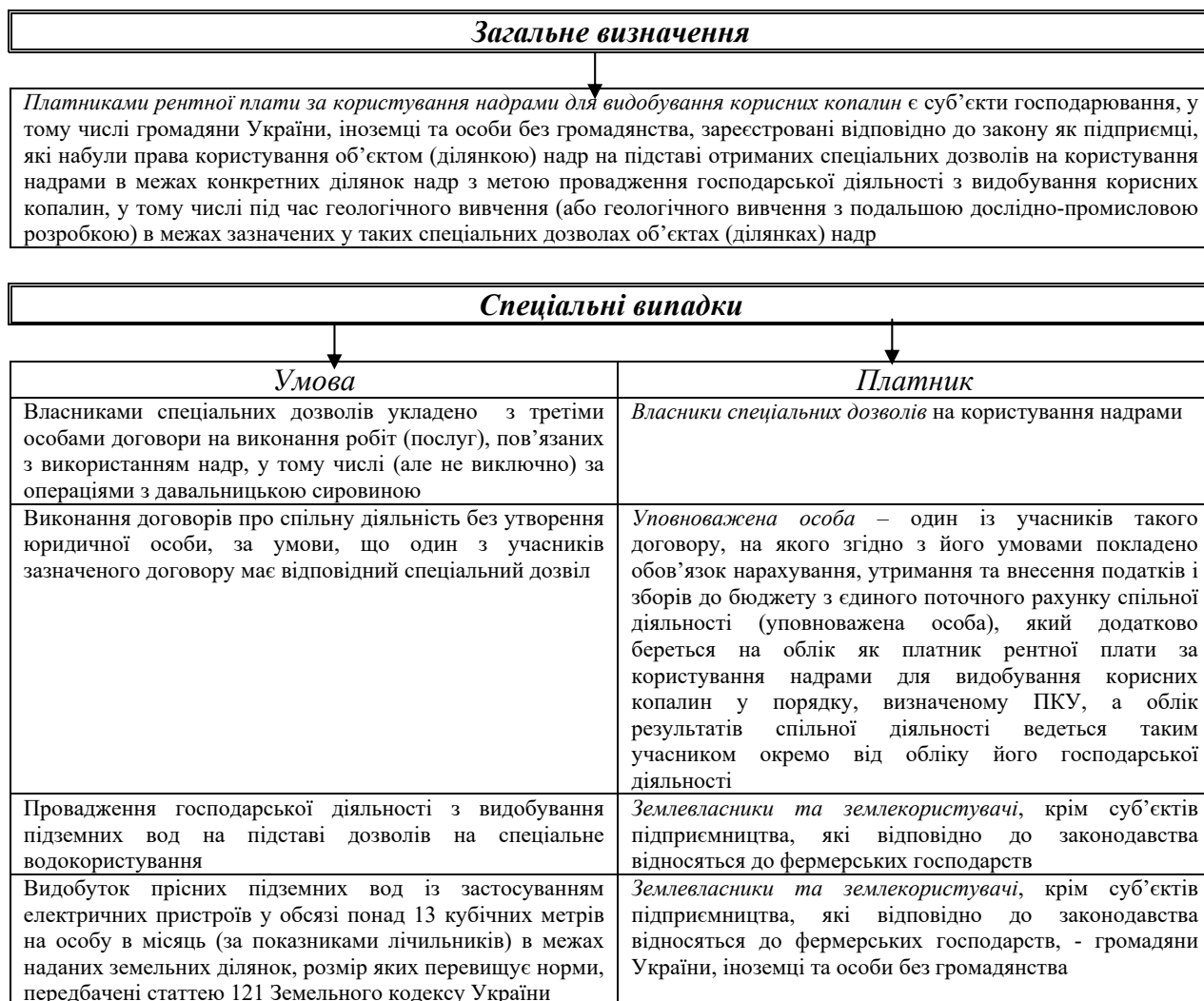


**Рис. 7.2. Склад рентної плати згідно з Податковим кодексом України**

Об'єкти рентної плати регламентуються значною кількістю нормативних та законодавчих документів, оскільки ці ресурси є важливими для соціально-економічного розвитку країни та забезпечення її безпеки: Земельний кодекс України від 25.10.2001 року № 2768-III (зі змінами та доповненнями); Водний кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради України №214/95-ВР від 6 червня 1995 року (зі змінами та доповненнями); Кодекс України про надра від 27.07.1994 року № 132/94-ВР (зі змінами та доповненнями); Лісовий кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради України № 3853 - XII від 21 січня 1994 року (зі змінами та доповненнями); Закон України «Про радіочастотний ресурс України» від 01.06.2000 року №1770-III (зі змінами та доповненнями); Закону України «Про ринок природного газу» від 09.04.2015 року № 329-VIII (зі змінами та доповненнями).

***Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин (ст. 252 Податкового кодексу України)***

Склад платників рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин представлений на рис. 7.3.



**Рис. 7.3. Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин**

Особливістю рентної плати є те, що платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин повинні здійснювати для цілей оподаткування окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл. Порядок надання спеціальних дозволів на користування надрами регламентується постановою Кабінету Міністрів України від 30 травня 2011 року №615 (зі змінами та доповненнями).

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у

податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать:

- обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною;

- обсяг товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл. *До об'єкта оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин не належать:*

- не включені до державного балансу запасів корисних копалин корисні копалини місцевого значення і торф, видобуті землевласниками та землекористувачами для власного споживання, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, загальною глибиною розробки до двох метрів, і прісні підземні води до 20 метрів;

- видобуті (зібрані) мінералогічні, палеонтологічні та інші геологічні колекційні зразки, якщо їх використання не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

- корисні копалини, видобуті з надр під час створення, використання, реконструкції геологічних об'єктів природно-заповідного фонду, якщо використання цих корисних копалин не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них;

- дренажні та супутньо-пластові підземні води, які не враховуються в державному балансі запасів корисних копалин, що видобуваються під час розробки родовищ корисних копалин або під час будівництва та експлуатації підземних споруд, і використання яких не передбачає отримання економічної вигоди з передачею чи без передачі права власності на них, у тому числі від використання для власних технологічних потреб, за винятком обсягів, які використовуються для власних технологічних потреб, пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

- видобуті корисні копалини, які без набуття та збереження платником права власності на такі корисні копалини відповідно до затвердженого в установленому законодавством порядку технологічного проекту розробки запасів корисних копалин відповідної ділянки надр спрямовуються на формування запасів корисних копалин техногенного родовища;

- обсяг природного газу, визнаного рециркулюючим відповідно до вимог ПКУ, який визначається платником рентної плати за показниками вимірювальних пристроїв, що зазначені у журналі обліку видобутих корисних копалин із дотриманням самостійно затверджених ним відповідно до вимог

ліцензійних умов схем руху видобутої вуглеводневої сировини на виробничих ділянках та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу;

➤ обсяги мінеральних вод, що видобуті державними дитячими спеціалізованими санаторно-курортними закладами, в частині обсягів, що використовуються для лікування на їх території.

Платником рентної плати повинні визначатися *види товарної продукції гірничого підприємства* – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) відповідно до таких критеріїв:

- затверджені законодавством переліки видів корисних копалин;
- кодифікація товарів та послуг;
- затверджені платником схеми руху товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих ділянках та місцях зберігання;
- склад вихідної сировини, умов конкретного виробництва;
- особливостей технологічного процесу;
- вимоги до кінцевої продукції.

*Базою оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини).*

*Розрахунок рентної плати і відповідно перша подача податкової декларації з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюється її платником починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав спеціальний дозвіл, а під час виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи - уповноваженою особою, починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий договір зареєстровано у контролюючих органах.*

*Податкові зобов'язання з рентної плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою (рис. 7.4).*

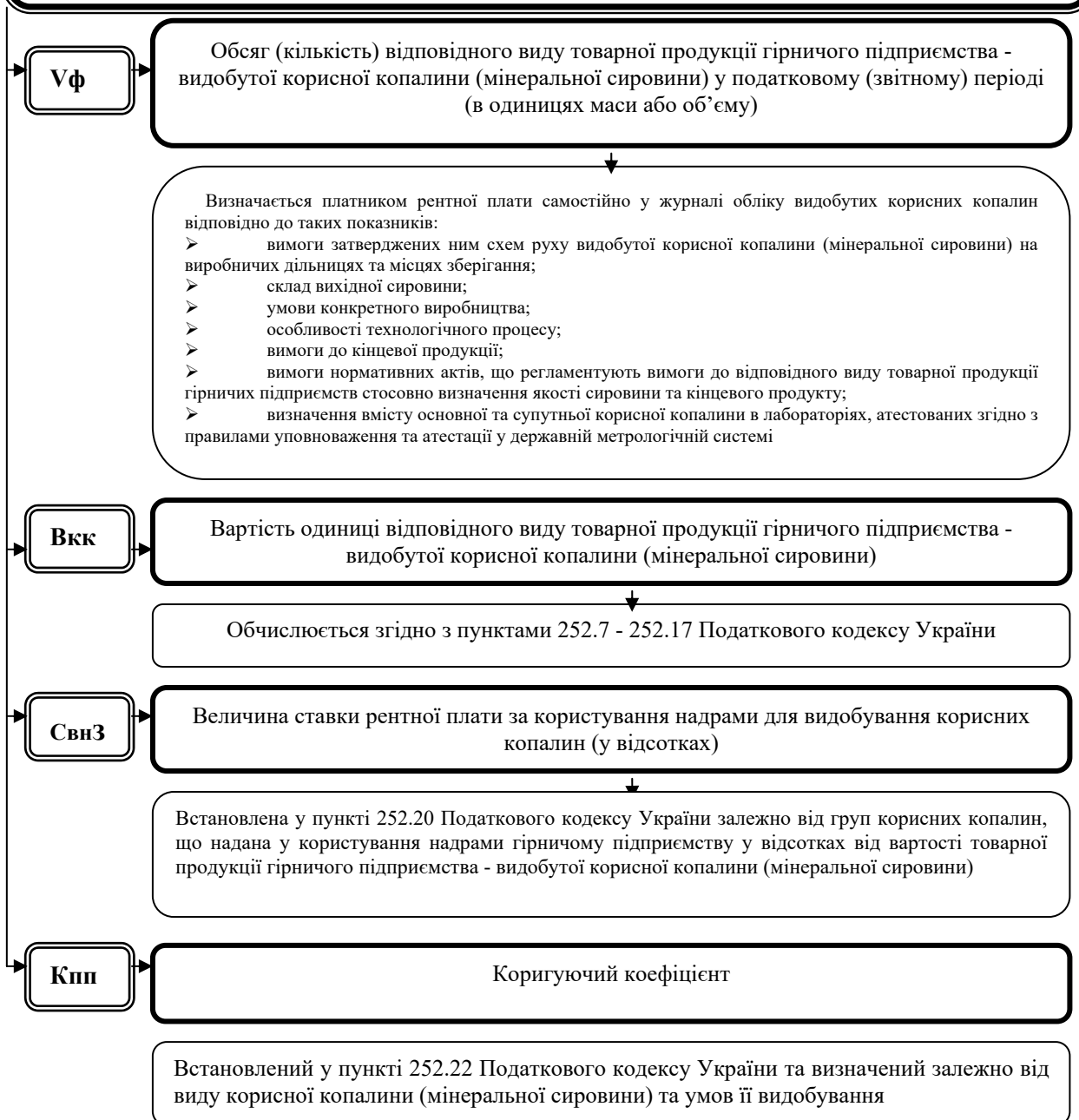
Саме для визначення вартості одиниці товарної продукції Податковим кодексом встановлені спеціальні вимоги. Вартість повинна окремо обчислюватися:

- для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини);
- для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства);
- за більшою з таких її величин:
  - фактична ціна реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);
  - розрахункова вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

*Обчислення вартості товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації.*

Податкові зобов'язання з рентної плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в межах однієї ділянки надр за податковий (звітний) період обчислюються за такою формулою:

$$\text{Пзн} = V\phi \times B_{\text{кк}} \times C_{\text{внЗ}} \times K_{\text{пп}}$$



**Рис. 7.4. Розрахунок податкових зобов'язань з рентної плати за користування надрами**

В цьому випадку вартість одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) розраховується платником рентної плати за такою формулою (рис. 7.5).



**Рис. 7.5. Порядок розрахунку вартості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації**

Податковим кодексом України уточнені такі умови розрахунку рентної плати за користування надрами:

- порядок врахування сум попередньої оплати;
- порядок розрахунку сум доходу в іноземній валюті;
- порядок визначення фактичної ціни реалізації для таких видів корисних копалин:

- нафта, конденсат;
- руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд;
- природний газ.

➤ склад витрат платника рентної плати, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу.

Суми попередньої оплати вартості обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань (фактичної поставки) або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки) за відповідним договором, включаються до суми доходу для обчислення вартості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді, якщо такі господарські зобов'язання (поставки) виконані або мали бути виконаними за зазначеним договором.

Сума доходу, отримана від реалізації обсягу (кількості) відповідного виду



товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в іноземній валюті, обраховується в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на дату реалізації таких корисних копалин.

*Фактична ціна реалізації для нафти, конденсату* визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, за податковий (звітний) період як середня ціна одного бареля нафти «Urals», перерахована у гривні за тонну за курсом Національного банку України станом на 1 число місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, визначена за інформацією міжнародного агентства (котирування UralsMediterranean та UralsRotterdam). При визначенні фактичної ціни реалізації для нафти, конденсату використовується середній показник місткості барелів в 1 тонні нафти марки «Urals» у розмірі 7,28.

*Фактична ціна реалізації для руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд* визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, за податковий (звітний) період як середня ціна однієї тонни відповідного виду товарної продукції (залізорудного, марганцевого, ільменітового, рутилового, цирконового, уранового концентратів), перерахованої у гривні за курсом Національного банку України станом на 1 число місяця, що настає за звітним періодом, визначена виходячи з цін, опублікованих у світовому комерційному інформаційному огляді протягом поточного звітного (податкового) періоду, які визначаються на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства) за методикою, визначеною Кабінетом Міністрів України.

У разі, якщо у податковому (звітному) періоді фактичну ціну реалізації для руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, не визначено, фактичною ціною вважається ціна реалізації відповідного виду руди, що не може бути нижче ціни, визначеної центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, у попередньому звітному (податковому) періоді.

*Фактичною ціною реалізації для газу природного* вважається:

➤ для газу природного, що відповідає умові, визначеній у пункті 252.24 Податкового кодексу України (природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ), який реалізований суб'єкту ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України на підставі Закону України «Про ринок природного газу» покладено спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії), – ціна, визначена у відповідних договорах купівлі-продажу природного газу між платником рентної плати та суб'єктом ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України покладені спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії відповідно до Закону України «Про ринок природного газу», у податковому (звітному) періоді;

➤ для іншого газу природного – середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період. Середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період, обчислюється

центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та передається до 5 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, який до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує визначену ціну реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі та повідомляє центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

*Витрати* платника рентної плати, пов'язані з доставкою (перевезенням, транспортуванням) товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу, включають:

➤ витрати, пов'язані з операціями передпродажної підготовки, у тому числі пакуванням, фасуванням (бутелюванням), а також з доставкою (перевезенням, транспортуванням) товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) із складу готової продукції платника рентної плати (вузла обліку, входу до магістрального трубопроводу, пункту відвантаження споживачу або на переробку, межі розділу мереж із споживачем) споживачу, а саме:

- з доставкою (перевезенням, транспортуванням) магістральними трубопроводами, залізничним, водним та іншими видами транспорту;
- із зливанням, наливанням, навантаженням, розвантаженням та перевантаженням;
- з оплатою послуг портів, зокрема портових зборів;
- з оплатою транспортно-експедиторських послуг;

➤ витрати з обов'язкового страхування вантажів, обчислені відповідно до законодавства;

➤ митні платежі у разі реалізації за межами митної території України.

*Обчислення вартості відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за розрахунковою вартістю.*

Розрахункова вартість одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) (**Цр**) обчислюється за такою формулою (рис. 7.6).

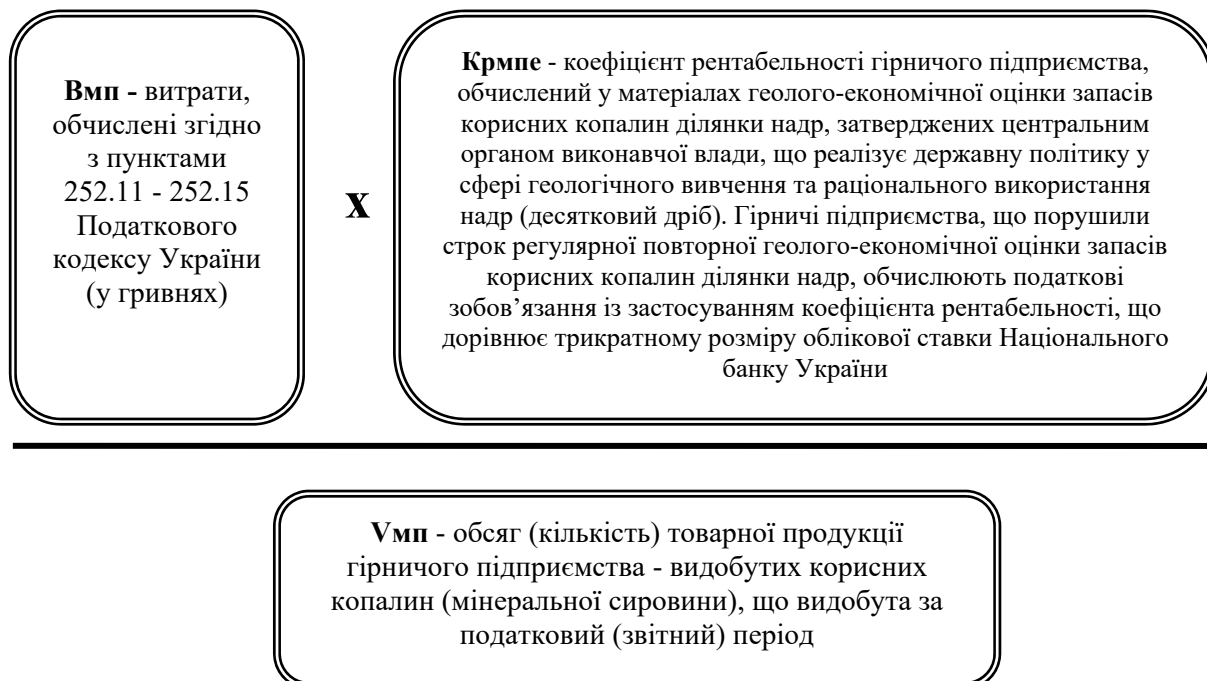
В основі визначення розрахункової вартості - витрати платника рентної плати за податковий (звітний) період. Податковим кодексом України регламентовано:

➤ склад витрат, на основі яких визначається розрахункова вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

➤ податковий (звітний) період включення витрат залежно від ступеня завершення комплексу технологічних операцій (процесів);

➤ порядок формування податкових зобов'язань у разі, якщо після виникнення податкових зобов'язань з рентної плати за обсяг (кількість) відповідного виду товарної продукції у будь-якому наступному податковому

(звітному) періоді прийнято рішення про застосування до неї або її частини інших операцій первинної переробки, в результаті чого виник новий вид товарної продукції гірничого підприємства, що відрізняється від продукції, за якою визнані та виконані відповідні зобов'язання з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин.

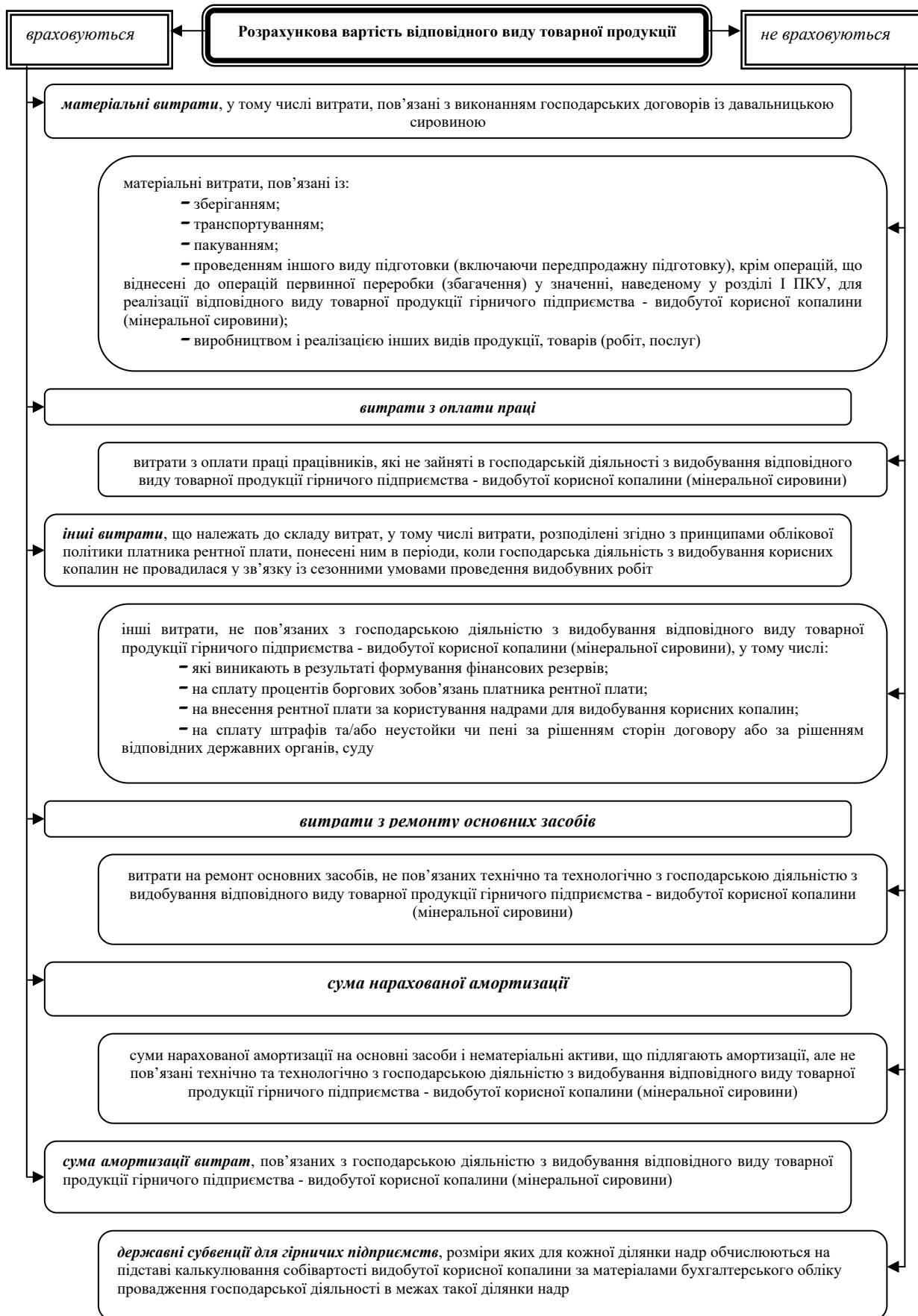


**Рис. 7.6. Порядок розрахунку розрахункової вартості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини)**

Витрати, на основі яких визначається розрахункова вартість відповідного виду товарної продукції, формуються з таких складових (рис. 7.7).

Операційний цикл підприємств, які здійснюють видобуток корисних копалин, залежить від виду сировини та багатьох інших факторів. Тому Податковим кодексом України уточнено період включення до розрахункової вартості видобутих корисних копалин суми витрат, понесених на провадження господарської діяльності - це податковий (звітний) період, у якому завершується такий комплекс технологічних операцій (процесів).

Є певні особливості розрахунку, у разі, якщо після виникнення податкових зобов'язань з рентної плати за обсяг (кількість) відповідного виду товарної продукції, платник рентної плати у будь-якому наступному податковому (звітному) періоді прийняв рішення про застосування до неї (або її частини) інших операцій первинної переробки, в результаті чого виник новий вид товарної продукції гірничого підприємства, що відрізняється від продукції, за якою платником рентної плати визнані та виконані відповідні зобов'язання з рентної плати.



**Рис. 7.7. Види витрат, які формують розрахункову вартість відповідного виду товарної продукції**

В такій ситуації платник рентної плати у такому податковому (звітному) періоді повинен визначити розмір податкових зобов'язань з рентної плати для нового відповідного виду товарної продукції за обсяг (кількість), що був використаний на створення нової товарної продукції гірничого підприємства, за вирахуванням сум податкових зобов'язань, які виникали за попередніми операціями з даним видом корисної копалини.

Особливі умови передбачені Податковим кодексом України для таких випадків:

*1. Розрахунок вартості руд урану та золота, видобутих з корінних родовищ.*

Визначення вартості руд урану та золота, видобутих з корінних родовищ здійснюється з урахуванням ціни реалізації за податковий (звітний) період (у разі відсутності реалізації у цей період - за найближчі попередні податкові періоди) хімічно чистого металу без урахування податку на додану вартість, зменшеної на суму витрат платника рентної плати на збагачення (афінаж) та доставку (перевезення, транспортування) споживачу. Вартість одиниці товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначається з урахуванням частки (в натуральному вимірі) вмісту хімічно чистого металу в одиниці видобутих корисних копалин.

*2. Визначення податкових зобов'язань платниками рентної плати або уповноваженими особами, які у податковому (звітному) періоді видобули природний газ (у тому числі нафтовий (попутний) газ) та реалізували його суб'єкту ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України на підставі Закону України «Про ринок природного газу» покладено спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії.*

Такі особи визначають у податковій декларації податкові зобов'язання з Такі особи визначають у податковій декларації податкові зобов'язання з урахуванням обсягів, визначених в актах приймання-передачі, та обсягів виробничо-технологічних витрат природного газу на технічні операції з видобування та підготовки до транспортування. Акти приймання-передачі оформляються у податковому (звітному) періоді, в якому такий газ був видобутий, та не пізніше 8 числа місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, підписуються платником рентної плати або уповноваженою особою та зазначеним вище суб'єктом ринку природного газу на підставі укладених ними договорів купівлі-продажу природного газу.

Обсяги виробничо-технологічних витрат природного газу на здійснення технічних операцій з видобування та підготовки до транспортування (у тому числі нафтового (попутного) газу), визначаються пропорційно до питомої ваги обсягів такого природного газу, реалізованого зазначеному суб'єкту ринку природного газу, у загальному обсязі природного газу (у тому числі нафтового (попутного) газу), що підлягає оподаткуванню, зменшеному на обсяг виробничо-технологічних витрат такого природного газу.

Податковим кодексом України передбачені особливі умови визначення рентної плати при реалізації інвестиційних проектів (програм, договорів) (таблиця 7.9).

Таблиця 7.9

**Особливі умови визначення рентної плати при реалізації інвестиційних проектів (програм, договорів) (ст. 252.21 Податкового кодексу України)**

№	Елементи	Характеристика
1.	Спеціальна ставка рентної плати	Додаткові обсяги вуглеводневої сировини, видобуті внаслідок реалізації діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, на ділянках надр (родовищах, покладах), що характеризуються погіршеними гірничо-геологічними умовами (важковидобувні) або виснаженістю в процесі розробки в попередніх періодах, на окремих діючих свердловинах після капітального ремонту, свердловинах, що відновлюються з числа ліквідованих, нових свердловинах чи групах свердловин, що розташовані на таких ділянках надр, оподатковуються за <i>ставкою</i> 2 відсотки від вартості додаткового видобутку відповідної вуглеводневої сировини
2.	Перелік підприємств, на які поширюються такі особливі умови	Положення норм стосовно оподаткування вуглеводневої сировини, видобуті внаслідок реалізації діючих або нових інвестиційних проектів (програм, договорів), <i>поширюються на:</i> ➤ підприємства, частка держави у статутному капіталі яких становить 25 відсотків та більше; ➤ господарські товариства, 25 відсотків та більше акцій (часток, паїв) яких знаходяться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій яких володіє держава; ➤ дочірні підприємства, представництва та філії таких підприємств і товариств; ➤ учасників договорів про спільну діяльність, відповідно до яких вартість вкладу підприємств, частка держави у статутному капіталі яких становить 25 відсотків та більше, господарських товариств, 25 відсотків та більше акцій (часток, паїв) яких знаходиться у статутних капіталах інших господарських товариств, контрольним пакетом акцій яких володіє держава, а також дочірніх підприємств, представництв та філій таких підприємств і товариств, становить 25 відсотків та більше загальної вартості вкладів учасників договорів про спільну діяльність.
3.	Порядок відбору, затвердження та контролю таких проектів	<i>Порядок відбору та затвердження</i> нових інвестиційних проектів (програм, договорів), якими передбачено нарощування видобутку вуглеводневої сировини, а також <i>порядок контролю</i> за виконанням таких інвестиційних проектів (програм) визначаються Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку.
4.	Визначення переліку ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються такі проекти	<i>Перелік ділянок надр та/або об'єктів ділянок надр, на яких реалізуються нові інвестиційні проекти (програми, договори),</i> визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у нафтогазовому комплексі.
5.	Порядок визначення додаткових обсягів вуглеводної сировини	<i>Порядок визначення додаткових обсягів</i> вуглеводневої сировини визначаються Кабінетом Міністрів України за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку..

***Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин (ст. 253 Податкової кодексу України)***

*Платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи - суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для:*

- зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;
- витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;
- провадження інших видів господарської діяльності.

*Не є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, військові частини, заклади, установи і організації Збройних Сил України та інші військові формування, утворені відповідно до закону, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету.*

*Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:*

- для зберігання природного газу та газоподібних продуктів - активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);
- для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів - об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);
- для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності - площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

*Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, не справляється:*

- за використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- за використання підземних споруд на глибині не більш як 20 метрів, збудованих відкритим способом без засипання або з подальшим ґрунтовим засипанням.

Ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, встановлюються залежно від корисних властивостей надр і ступеня екологічної безпеки під час їх використання, характеру користування надрами, виду користування надрами в гривнях за тис. куб метрів (або куб. метрів).

***Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України (ст. 254 Податкового кодексу України)***

*Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:*

- ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;*
- ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;*
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;*
- дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою.*

*Порядок видачі вказаних документів регламентується Положенням про радіочастотний моніторинг у смугах радіочастот загального користування, затвердженим рішенням Національної комісії з питань регулювання зв'язку України від 16.07.2009 р. №1599 (зі змінами та доповненнями), Ліцензійними умовами користування радіочастотним ресурсом України, затвердженими рішенням Національної комісії з питань регулювання зв'язку України від 19.08.2005 р. №53 та іншими нормативними документами.*

*Не є платниками рентної плати спеціальні користувачі, перелік яких визначено законодавством про радіочастотний ресурс, та радіоаматори.*

*Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.*

*Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України встановлюються окремо для радіолінійного зв'язку фіксованої радіослужби та радіозв'язку залежно від їх видів та діапазону радіочастот в гривнях за 1 МГц смуги радіочастот.*

*Порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України*

*Перелік користувачів радіочастотного ресурсу - платників рентної плати та/або зміни до нього подаються центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації, із зазначенням виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування радіочастотним ресурсом двічі на рік: до 1 березня та до 1 вересня поточного року, станом на 1 січня та 1 липня відповідно за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, за погодженням з національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації.*

*Платники рентної плати обчислюють суму рентної плати виходячи з виду*



радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо.

***Рентна плата за спеціальне використання води (ст. 255.1-255.12 Податкового кодексу України)***

*Платниками рентної плати за спеціальне використання води є водокористувачі - суб'єкти господарювання незалежно від форми власності:*

➤ юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ);

➤ постійні представництва нерезидентів;

➤ фізичні особи - підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва (ст. 255.1 Податкового кодексу України).

Відмінністю визначення кола платників для даного виду рентної плати є виключення з його складу бюджетних установ. Але, якщо водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, спрямованої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, рентна плата обчислюється на загальних підставах з усього обсягу використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

*Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку. Під терміном «санітарно-гігієнічні потреби» розуміється використання води в туалетних, душових, ванних кімнатах і умивальниках та використання для утримання приміщень у належному санітарно-гігієнічному стані.*

*Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.*

*Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є:*

*для потреб гідроенергетики – фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії;*

*для потреб водного транспорту – час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).*

*Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).*

*Рентна плата за спеціальне використання води не справляється:*

- за воду, що використовується для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку;
- за воду, що використовується для протипожежних потреб;
- за воду, що використовується для потреб зовнішнього благоустрою територій міст та інших населених пунктів;
- за воду, що використовується для пилозаглушення у шахтах і кар'єрах;
- за воду, що забирається науково-дослідними установами, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, для проведення наукових досліджень у галузі рисосіяння та для виробництва елітного насіння рису;
- за воду, що втрачена в магістральних та міжгосподарських каналах зрошувальних систем та магістральних водогонах;
- за підземну воду, що вилучається з надр для усунення шкідливої дії вод (підтоплення, засолення, заболочення, зсуву, забруднення тощо), крім кар'єрної, шахтної та дренажної води, що використовується у господарській діяльності після вилучення та/або отримується для використання іншими користувачами;
- за воду, що забирається для забезпечення випуску молоді цінних промислових видів риби та інших водних живих ресурсів у водні об'єкти;
- за морську воду, крім води з лиманів;
- за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами);
- за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, підприємствами, установами та організаціями фізкультури та спорту для інвалідів та дітей-інвалідів, які засновані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів відповідно до закону;
- для потреб гідроенергетики – з гідроакумуючих електростанцій, які функціонують у комплексі з гідроелектростанціями;
- для потреб водного транспорту – з морського водного транспорту, який використовує річковий водний шлях виключно для заходження з моря у морський порт, розташований у пониззі річки, без використання спеціальних заходів забезпечення судноплавства (попуски води з водосховищ та шлюзування), під час експлуатації водних шляхів стоянковими (нафтоперекачувальні станції, плавнафтобази, дебаркадери, доки плавучі, судна з механічним обладнанням та інші стоянкові судна) і службово-допоміжними суднами та експлуатації водних шляхів річки Дунаю.

*Ставки рентної плати за спеціальне використання води встановлюються у таких розмірах:*

- за спеціальне використання поверхневих вод – диференційовано у гривнях за 100 куб. метрів залежно від басейнів річок, включаючи притоки всіх порядків;
- за спеціальне використання підземних вод – в гривнях за 100 куб. метрів диференційовано залежно від регіону (область, район, місто);

- для потреб гідроенергетики – в гривнях за 10 тис. куб. метрів води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій;
- для потреб водного транспорту з усіх річок, крім Дунаю:
  - для вантажного самохідного і несамохідного флоту, що експлуатується, – в гривнях за 1 тоннаж-добу експлуатації;
  - для пасажирського флоту, що експлуатується, – в гривнях за 1 місце-добу експлуатації;
- для потреб рибництва:
  - в гривнях за 10 тис. куб. метрів поверхневої води;
  - в гривнях за 10 тис. куб. метрів підземної води;
- за воду, що входить виключно до складу напоїв:
  - в гривнях за 1 куб. метр поверхневої води;
  - в гривнях за 1 куб. метр підземної води;
- за шахтну, кар'єрну та дренажну воду – в гривнях за 100 куб. метрів води.

Передбачені понижуючі коефіцієнти для теплоелектростанцій з прямою системою водопостачання (0,005), житлово-комунальних підприємств (0,3), а також уточнено ставки рентної плати за умови використання води з лиманів, каналів або із змішаних джерел водопостачання.

*Порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за спеціальне використання води.* Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту – починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Обчислюється рентна плата виходячи з таких показників:

- фактичні обсяги використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів (особливості її визначення узагальнено в таблиці 7.10);
- обсяги втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування;
- ліміти використання води;
- ставки рентної плати;
- коефіцієнти.

За обсяги води, переданої водокористувачем-постачальником іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, рентна плата обчислюється і сплачується таким водокористувачем-постачальником.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів. Єдине виключення передбачено для визначення обсягу фактично використаної води на державних системах у зрошувальному землеробстві: цей показник визначають органи водного господарства.

За відсутності вимірювальних приладів обсяг фактично використаної води визначається водокористувачем за технологічними даними:

- тривалість роботи агрегатів;
- обсяг виробленої продукції чи наданих послуг;
- витрати електроенергії;
- пропускна спроможність водопровідних труб за одиницю часу тощо.

**Таблиця 7.10**

**Особливості визначення фактичних обсягів використаної води для розрахунку рентної плати за спеціальне використання води залежно від виду та умов діяльності**

<b>Умови діяльності</b>	<b>Показник, який враховується при розрахунку рентної плати</b>
Використання води із змішаного джерела	Обсяги води враховуються в тому співвідношенні, у якому формується таке змішане джерело, що зазначається в дозволах та договорах на поставку води
Використання води для потреб гідроенергетики	Фактичні обсяги води, пропущеної через турбіни гідроелектростанцій
Експлуатація водних шляхів вантажними самохідними і несамохідними суднами	Фактичні дані обліку тоннаж-доби
Експлуатація водних шляхів пасажирськими суднами	Місце-доба
Рибництво	Фактичні обсяги води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування)
Застосування для потреб охолодження обладнання оборотну систему водопостачання	Фактичні обсяги води, використаної на підживлення оборотної системи

У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо можливість їх встановлення існує, рентна плата сплачується у двократному розмірі.

У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води рентна плата обчислюється за кожним джерелом водопостачання окремо і сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з таких показників:

- фактичні обсяги використаної води понад встановлений ліміт використання води;

- ставки рентної плати;

- коефіцієнти.

За відсутності у водокористувача дозволу на спеціальне водокористування із встановленими в ньому лімітами використання води рентна плата справляється за весь обсяг використаної води, що підлягає оплаті як за понадлімітне використання.

У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води рентна плата включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування. Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат.

***Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів (ст. 256 Податкового кодексу України)***

Особливістю рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є те, що в механізм її нарахування та сплати втягнуті не лише лісокористувачі, а й «суб'єкти лісових відносин», які видають спеціальні дозволи на заготівлю деревини в порядку рубок головного користування (органи виконавчої влади з питань лісового господарства Автономної Республіки Крим, територіальні органи центрального органу виконавчої влади з питань лісового господарства) та спеціальні дозволи на інші види спеціального використання лісових ресурсів (власники лісів або постійні лісокористувачі), обчислюють суму рентної плати та в обов'язковому порядку зазначають у таких дозволах (лісорубних та лісових квитках), щоквартально подають перелік лісокористувачів, яким у визначеному порядку видано лісорубний або лісовий квитки. До обов'язків лісокористувачів віднесена необхідність подачі Податкової декларації та сплата рентної плати в повному обсязі за всю дозволену для заготівлі кількість деревини та інші види спеціального використання лісових ресурсів.

Основними законодавчими та нормативними документами, які регламентують відносини в сфері лісокористування, а, відповідно, і сплати рентної плати за використання лісових ресурсів, крім Лісового кодексу, є:

1. Порядок спеціального використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23 травня 2007 р. №761 (зі змінами та доповненнями).

2. Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23 травня 2007 р. №761 (зі змінами та доповненнями).

3. Правила рубок головного користування, затверджені наказом Державного комітету лісового господарства України від 23 грудня 2009 р. № 364 (зі змінами та доповненнями).

4. Правила поліпшення якісного складу лісів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. №724 (зі змінами та доповненнями).

5. Санітарні правила в лісах України, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 27 липня 1995 р. № 555 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26 жовтня 2016 р. № 756) (зі змінами та доповненнями).

*Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі, до кола яких віднесено суб'єктів, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового чи тимчасового користування лісами, які включають:*

➤ юридичних осіб, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи;

➤ постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників;

➤ фізичних осіб (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства);

➤ фізичних осіб - підприємців.

*Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є:*

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів:
  - щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);
  - з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

Ставки рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються у гривнях за 1 щільний куб. метр деревини поділені на дві великі категорії:

1. Ставки, які встановлені Податковим кодексом України. Ці ставки рентної плати застосовуються при:

- заготівлі деревини в порядку рубок головного користування;
- під час проведення заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років – рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування; незалежно від віку деревостанів - суцільні санітарні та суцільні лісовідновні рубки);
- під час проведення заходів з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо.

2. Ставки, які встановлюються місцевими органами самоврядування (Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами). Ці ставки застосовуються при заготівлі другорядних лісових матеріалів, здійснення побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів.

Перша група ставок рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів встановлюються за такими принципами:

- окремо за заготівлю деревини основних лісових порід та за заготівлю деревини неосновних лісових порід;
- залежно від таких критеріїв:
  - найменування лісової породи;
  - розподіл лісів за поясами;
  - розподіл лісів за розрядами;

- вид деревини: ділова (без кори) або дров'яна (з корою), до якої належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також не придатні для промислової переробки (дрова паливні);
- розмір: велика, середня, дрібна (рис. 7.8).

Критерії				
Розподіл лісів за поясами				
<b>Перший пояс:</b> усі ліси, за винятком лісів Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і лісів гірської зони Львівської області		<b>Другий пояс:</b> ліси Закарпатської, Івано-Франківської та Чернівецької областей і ліси гірської зони Львівської області		
Розряди				
<b>Принципи визначення:</b> 1. Для кожного кварталу (урочища) виходячи з нижчезазначеної відстані між центром кварталу і найближчим нижнім складом лісозаготівельника, до якого деревина вивозиться безпосередньо з лісосіки, або пунктом відвантаження деревини залізницею (пункт (залізнична станція, роз'їзд), у якому дозволено здійснення такої операції, незалежно від наявності на ньому відповідних складів). 2. Відстань (пряма) від центру кварталу (урочища) до нижнього складу або пункту відвантаження деревини залізницею визначається за картографічними матеріалами і коригується залежно від геоморфологічних умов місцевості за коефіцієнтами. 3. Зміна розподілу лісів за розрядами здійснюється у разі: <ul style="list-style-type: none"><li>закриття діючих або відкриття нових пунктів (залізничних станцій чи роз'їздів) відвантаження деревини;</li><li>виявлення порушення встановленого порядку розподілу лісів за розрядами.</li></ul>				
<b>1 розряд:</b> відстань до 10 км	<b>2 розряд:</b> відстань 10,1-25 км	<b>3 розряд:</b> відстань 25,1-40 км	<b>4 розряд:</b> відстань 40,1-60 км	<b>5 розряд:</b> відстань 60,1 і більше км
<b>Коефіцієнт 1,1:</b> у лісах з рівнинним рельєфом		<b>Коефіцієнт 1,25:</b> у лісах з горбистим рельєфом або у лісах, понад 30% площі яких зайнято болотами		<b>Коефіцієнт 1,5:</b> у лісах з гірським рельєфом
Розмір деревини				
<b>Принцип визначення:</b> діаметр відрізків стовбура (у верхньому перетині без кори)				
<b>Велика деревина:</b> від 25 см і більше		<b>Середня деревина:</b> від 13 до 24 см		<b>Дрібна деревина:</b> від 3 до 12 см
Вид деревини				
Ставки за ділову деревину усіх лісових порід встановлені без кори		Ставки за дров'яну деревину, до якої належать сортименти, які можна використовувати для технологічних потреб, а також непридатні для промислової переробки (дрова паливні), встановлені для <i>липи</i> без урахування кори, а для <i>решти лісових порід</i> - з корою		
Особливі умови				
На дров'яну деревину, використану для технологічних потреб, донараховується рентна плата за результатами фактичної заготівлі у розмірі 70 відсотків установлених ставок рентної плати за ділову дрібну деревину відповідної лісової породи.		За ліквід з крони встановлюється рентна плата у розмірі 40%, а за порубкові залишки, що підлягають використанню, - 20% ставок рентної плати за дров'яну деревину відповідної лісової породи.  На деревину, заготовлену під час вибіркового рубок головного користування ставки рентної плати знижуються на 20 відсотків, а заходів щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей (у деревостанах віком понад 40 років - рубки догляду за лісом, вибіркові санітарні рубки, вибіркові лісовідновні рубки, рубки, пов'язані з реконструкцією, ландшафтні рубки і рубки переформування) - на 50 відсотків. Ці знижки у відсотках обчислюються за кожною ставкою рентної плати окремо.		

**Рис. 7.8. Умови визначення ставок рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів**

*Порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів*

Особливістю даного виду рентної плати є те, що її сума обчислюється не лісокористувачами, а суб'єктами лісових відносин, які видають спеціальні дозволи, і зазначається у таких дозволах.

Сума рентної плати, зазначена в лісорубному та в лісовому квитках, підлягає перерахунку суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, у разі коли:

- загальна кількість фактично заготовленої деревини під час її відпуску з обліком за площею перевищує зазначену в лісорубному квитку та кількість більше ніж на 10 відсотків;

- фактичний обсяг використання лісових ресурсів перевищує зазначений у лісовому квитку на весь обсяг такого перевищення.

Підставою для перерахунку є спеціальні дозволи та акти огляду місць використання лісових ресурсів.

Суб'єктом лісових відносин, який видає спеціальні дозволи, перерахунок рентної плати за заготівлю деревини і заготівлю другорядних лісових матеріалів, побічні лісові користування та використання корисних властивостей лісів здійснюється також у разі:

- а) виправлення технічних помилок, які можуть бути допущені під час проведення матеріальної і грошової оцінки лісосік, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів, відпущених за лісорубними квитками або лісовими квитками, неправильного застосування сортиментних таблиць, поясів, розрядів та ставок рентної плати, а також виправлення арифметичних помилок, допущених під час підрахунків;

- б) анулювання лісорубного та лісового квитка у зв'язку з вилученням земель для інших потреб. В інших випадках анулювання або видачі дубліката лісорубного квитка та лісового квитка перерахунок рентної плати не здійснюється і вся нарахована за такими квитками сума рентної плати повністю сплачується до відповідних бюджетів;

- в) надання лісокористувачеві відстрочки:

- на заготівлю деревини - сума рентної плати за заготівлю залишеної на пні деревини збільшується на 1,5 відсотка незалежно від строку, на який надано відстрочку;

- на вивезення деревини – сума рентної плати за невивезену вчасно деревину збільшується на 1,5 відсотка за кожний місяць відстрочки;

- г) додаткового продовження строку вивезення, але не більш як на три місяці. При цьому лісокористувачем сума рентної плати за обсяг невивезеної вчасно деревини збільшується на 5 відсотків за кожний місяць відстрочки.

Незалежно від способу обліку деревини, що відпускається на пні (за площею, пеньками, приблизною кількістю), лісокористувачі, які допустили неповну заготівлю деревини, що дозволена для вирубки за виписаними лісорубними квитками, або взагалі її не проводили, рентну плату обчислюють і сплачують повністю за всю дозволену для заготівлі кількість деревини, що зазначена в дозволі.

Лісокористувачі щокварталу складають податкову декларацію з рентної плати наростаючим підсумком з початку року, за винятком:

- а) лісокористувачів, якими до отримання лісорубних та лісових квитків



рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають, а саме:

- фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісорубні та лісові квитки;

- лісокористувачів (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб - підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;

б) лісокористувачів з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

Про надходження суми рентної плати в касу суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи, у спеціально заведеній книзі робиться запис і лісокористувачеві видається квитанція. Одночасно в лісорубних та лісових квитках робиться позначка про сплату рентної плати в касу (зазначаються номер і дата квитанції про сплату).

При отриманні дозволу в поточному році (або донарахуванні суми рентної плати) після чергового строку сплати рентної плати лісокористувачі сплачують усі суми рентної плати за строками, що минули.

Лісокористувачі, у яких за результатами діяльності здійснюється перерахунок рентної плати, відображають донараховані суми рентної плати в податковій декларації.

***Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України (ст. 256-1 Податкового кодексу України)***

Платниками рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України є суб'єкти господарювання, які експлуатують об'єкти магістральних трубопроводів та надають (організують) послуги з транспортування (переміщення) вантажу трубопроводами України.

Об'єктом оподаткування рентною платою:

- для нафти та нафтопродуктів є їх фактичні обсяги, що транспортуються територією України у податковому (звітному) періоді;

- для аміаку є сума добутків відстаней відповідних маршрутів його транспортування (переміщення), узгоджених між платником рентної плати та замовником на відповідний податковий (звітний) період, на обсяги аміаку, транспортованого (переміщеного) кожним маршрутом транспортування.

Ставки оподаткування:

- 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафти магістральними нафтопроводами;

- 0,56 долара США за транспортування однієї тонни нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами;

- 2,4 долара США за транзитне транспортування однієї тонни аміаку за кожні 100 кілометрів відстані відповідних маршрутів його транспортування.

У разі зміни тарифів на транспортування до ставок рентної плати застосовується коригуючий коефіцієнт, який обчислюється у порядку,

встановленому Кабінетом Міністрів України, крім ставки рентної плати за транзитне транспортування аміаку та за транспортування нафти магістральними нафтопроводами для споживачів України.

*Сума податкових зобов'язань з рентної плати* обчислюється як добуток відповідного об'єкта оподаткування на відповідну ставку оподаткування та з урахуванням коригуючого коефіцієнта, визначеного в установленому порядку.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати за податковий (звітний) період сплачується виходячи з:

- фактичних обсягів аміаку і відстані відповідних маршрутів його транспортування територією України;
- фактичних обсягів нафти і нафтопродуктів, що транспортуються територією України.

### ***Порядок подання Податкової декларації з рентної плати та строки сплати рентної плати***

Платники рентної плати самостійно обчислюють суму податкових зобов'язань з рентної плати.

*Базовий податковий (звітний) період* дорівнює:

- *календарному місяцю* – для рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтового (попутного) газу), етану, пропану, бутану; рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України; рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;
- *календарному кварталу* – для рентної плати за користування надрами для видобування інших корисних копалин; рентної плати за спеціальне використання лісових та водних ресурсів; рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

Сума податкових зобов'язань з рентної плати, визначена у податковій декларації за податковий (звітний) період, сплачується платником до бюджету протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання такої податкової декларації.

Податковим кодексом України для кожного виду рентної плати встановлені певні особливості щодо визначення дати початку нарахування податкових зобов'язань, переліку додаткових документів, які подаються до контролюючих органів (таблиця 7.11).

Платник рентної плати до закінчення визначеного розділом II Податкового кодексу України граничного строку подання податкових декларацій за податковий (звітний) період, подає до відповідного контролюючого органу податкову декларацію, яка містить додатки. Місця подачі декларації узагальнені в таблиці 7.12.

Для складання податкової звітності з рентної плати використовується форма податкової декларації, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 №719 «Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати». Невід'ємною частиною Податкової декларації з рентної плати є 16 додатків, 11 з яких представлені Розрахунками конкретного виду рентної плати, 3 – містять коди видів ресурсів, 2 – містять переліки видів ресурсів.

Таблиця 7.11

## Особливості подачі податкових декларацій та сплати податкових зобов'язань за видами рентної плати

Вид рентної плати	Особливості		
	Початок подачі податкових декларацій	Додаткові документи, які подаються до контролюючих органів	Строки подачі додаткових документів
<b>Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин</b>	Податкові декларації подаються її платником починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий платник отримав спеціальний дозвіл (п. 252.23). Податкові декларації з рентної плати під час виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи подаються уповноваженою особою, починаючи з календарного кварталу, що настає за кварталом, у якому такий договір зареєстровано у контролюючих органах (п. 252.23).	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>
<b>Рентна плата за спеціальне використання води</b>	Податкова декларація для потреб водного транспорту за перший квартал не подається, а рентна плата за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не сплачується (п. 255.11.16).	<ul style="list-style-type: none"> <li>копії дозволу на спеціальне водокористування, копії договору на поставку води;</li> <li>копії статистичної звітності про використання води (п. 255.11.19)</li> </ul>	одночасно з податковими деклараціями
<b>Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України</b>	Платники рентної плати, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України на підставі ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, сплачують рентну плату починаючи з дати видачі ліцензії, а у разі продовження терміну дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України рентна плата сплачується з початку терміну дії продовженої ліцензії (п. 254.5.3). Інші платники рентної плати сплачують рентну плату починаючи з дати видачі дозволу на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв (п. 254.5.3).	<ul style="list-style-type: none"> <li>копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України;</li> <li>копії ліцензій на мовлення;</li> <li>копії дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі</li> </ul>	у місячний строк після їх видачі
<b>Рентні плати: за спеціальне використання лісових ресурсів; транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України; користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин</b>			
	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>	<i>Не передбачено</i>

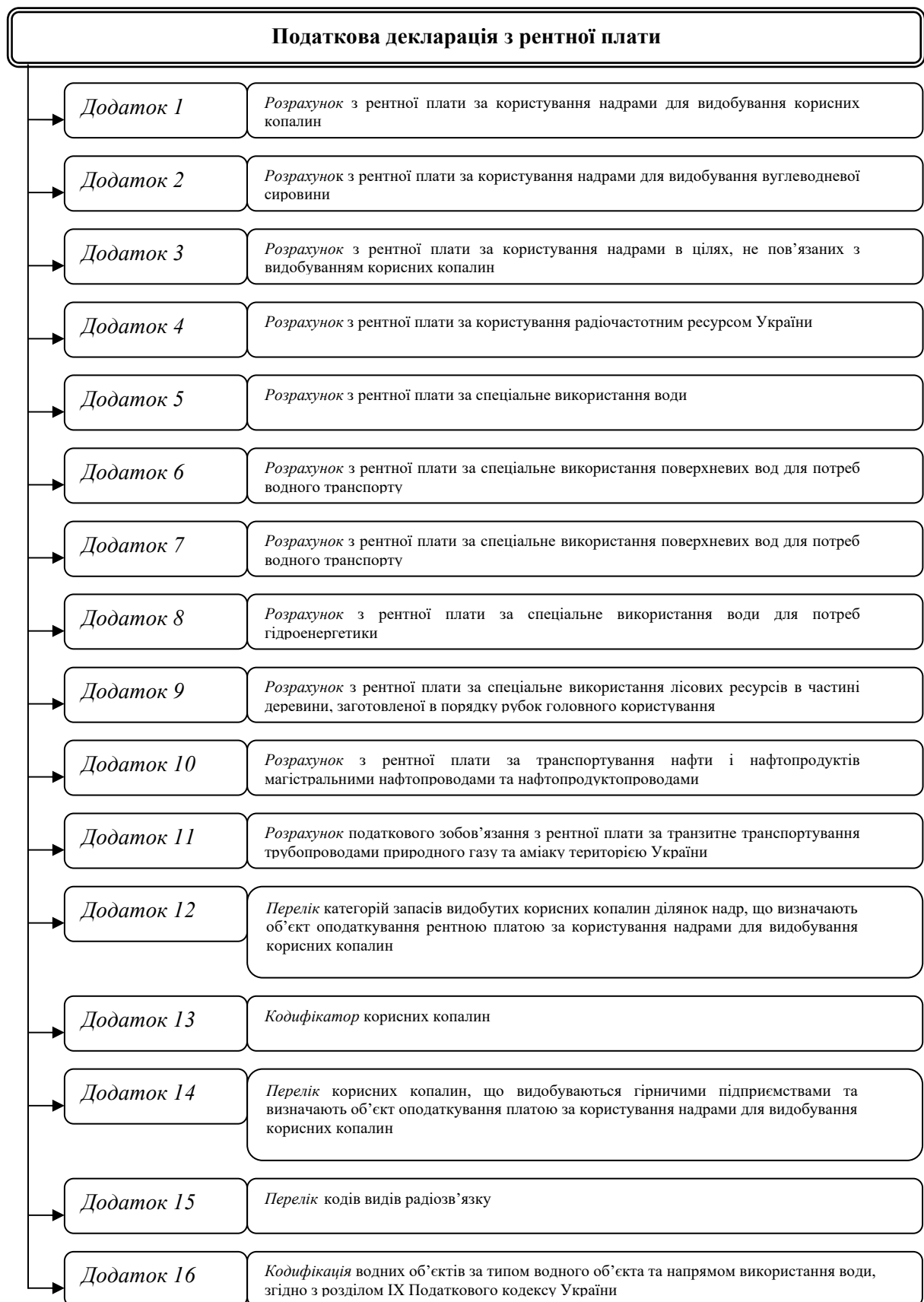
Таблиця 7.12

**Місця подачі Податкової декларації з рентної плати**

<b>Вид рентної плати</b>	<b>Місце подачі податкової декларації</b>
1. За користування надрами для видобування корисних копалин:	
1.1. у разі розміщення такої ділянки надр у межах території України	за місцезнаходженням ділянки надр <i>У разі якщо місце обліку платника рентної плати не збігається з місцезнаходженням ділянки надр, платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин та платник рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, подає за місцем податкової реєстрації платника або уповноваженої особи копію податкової декларації та копію платіжного документа про сплату податкових зобов'язань з рентної плати.</i>
1.2. у разі розміщення ділянки надр, з якої видобуто корисні копалини, в межах континентального шельфу та/або виключної (морської) економічної зони України	за місцем обліку платника рентної плати
2. За користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	за місцезнаходженням ділянки надр
3. За користування радіочастотним ресурсом України	за місцем податкової реєстрації
4. За спеціальне використання води, в т.ч.	за місцем податкової реєстрації
філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами водокористувача, які мають банківські рахунки, ведуть окремий бухгалтерський облік своєї діяльності, складають окремий баланс	за місцем податкової реєстрації
водокористувачем, до складу якого входять структурні підрозділи, які не мають банківських рахунків, не ведуть окремого бухгалтерського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу	за місцезнаходженням водних об'єктів
5. За спеціальне використання лісових ресурсів	за місцезнаходженням лісової ділянки
6. За транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	за місцем податкової реєстрації

Відповідний тип додатка забезпечує обчислення податкового зобов'язання за відповідним видом об'єкта оподаткування. За відсутності у платника відповідного виду об'єкта оподаткування тип додатка, у якому обчислюється податкове зобов'язання, для такого об'єкта оподаткування до Декларації не додається. Структура Податкової декларації представлена на рис. 7.9.

Так, у випадку, коли платник за звітний квартал одночасно є платником декількох видів рентних платежів, податкова декларація подається одна, але з відповідними додатками до неї. Особливістю є те, що вказана форма Податкової декларації містить окремий додаток для проведення розрахунку з плати за користування надрами для видобування корисних копалин та для вуглеводнів, причому, як і в попередніх формах, для кожного виду корисної копалини – розрахунок подається зокрема.



**Рис. 7.9. Структура додатків до Податкової декларації з рентної плати**

Крім того, окремо подається розрахунок у випадку, коли здійснюється видобуток корисних копалин, що відрізняються категорією запасів, ставками тощо.

Повністю змінено довідники назв та категорій запасів корисних копалин – вони відображені у відповідних додатках до Податкової декларації та є обов'язковими для відображення. Дані про коефіцієнт рентабельності, який застосовується при розрахунку розрахункової вартості, відображається безпосередньо у відповідному додатку (розрахунку). Аналогічно це стосується реквізитів дозвільних документів.

Для рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів затверджено окремі розрахунки, які містяться в додатках №№8-9. У випадку, коли лісогосподарське підприємство є платником рентної плати в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування та по інших видах рубок, складаються окремі розрахунки для вказаних видів рубок, причому для інших рубок – з відображенням різних кодів за КОАТУУ (за місцезнаходженням лісової ділянки – р.4) – кількість додатків відповідає кількості кодів КОАТУУ. Проте, всі ці додатки додаються до однієї Податкової декларації за звітний період.

Платники рентної плати за спеціальне використання води надають до контролюючого органу за місцем податкової реєстрації Декларацію та відповідний тип додатка, а саме:

- додаток 5 «Розрахунок з рентної плати за спеціальне використання води»;
- додаток 6 «Розрахунок з рентної плати за спеціальне використання поверхневих вод для потреб водного транспорту»;
- додаток 7 «Розрахунок з рентної плати за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики».

Специфікою складання Розрахунку з рентної плати за спеціальне використання води (додаток 5) є те, що у випадку, коли платник оподатковує декілька видів водних об'єктів, то складаються окремі розрахунки для кожного виду об'єкту оподаткування, код якого відображається в р.6 Додатку 5.

Коди водних об'єктів визначені в додатку 16 та вказуються в значеннях, де остання цифра кодифікатора не повинна дорівнювати «0». Наприклад, якщо водний об'єкт відноситься до водного об'єкту загальнодержавного значення, то відображається код «1.1.1», або водний об'єкт використовується житлово-комунальним підприємством, є об'єктом загальнодержавного значення – слід відображати код «4.1.1». Аналогічно вказана форма Податкової декларації містить перелік кодів видів радіозв'язку (додаток №15), який зазначається в к.2 Додатку 4 «Розрахунок з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України». В усіх розрахунках Податкової декларації деталізовано порядок нарахування пені, яку платник самостійно повинен нарахувати при поданні уточнюючих декларацій та збільшення грошових зобов'язань.

В додатках №2 та №4 відображено дані про розмір авансових щомісячних внесків по рентній платі за користування надрами для видобування вуглеводнів та за користування радіочастотним ресурсом України, а також відповідні поля для їх уточнення в подальшому.

Необхідно звернути увагу, що дані про місце знаходження об'єктів оподаткування з рентної плати відображаються у відповідному Розрахунку з платежу (наприклад, з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин – в рядку 5.1 Розрахунку (код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням ділянки надр за КОАТУУ), а код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ, який міститься у кожному розрахунку – повинен співпадати з кодом органу місцевого самоврядування за КОАТУУ, що вказаний у

відповідному полі рядка 2 Податкової декларації та повинен відповідати коду КОАТУУ, де знаходиться податкова інспекція, до якої подається податкова декларація.

### ***7.3. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ТУРИСТИЧНОГО ЗБОРУ ТА ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ***

Туристичний збір – це місцевий збір. Платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення про встановлення туристичного збору, та отримують послуги з тимчасового проживання із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Платниками туристичного збору не можуть бути особи, які:

- постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму;
- інваліди, діти-інваліди та одна особа, що супроводжує інваліда І групи або дітину-інваліда;
- ветерани війни;
- учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;
- особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;
- діти віком до 18 років;
- дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санітарно-курортні заклади.

Ставка туристичного збору встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 відсотка від вартості усього періоду проживання (ночівлі) за вирахуванням податку на додану вартість. До вартості не включається витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефоні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду.

Податковими агентами щодо туристичного збору є:

- адміністрації готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та інших закладів готельного типу, санаторно-курортних закладів;
- квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на правах власності або на правах користування за договорами найму;
- юридичні особи або фізичні особи – підприємці, які уповноважені сільською, селищною, міською радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Податкові агенти туристичного збору справляють збір під час надання послуг і зазначають суму сплаченого збору окремими рядком у рахунку (квитанції) на проживання. Туристичний збір сплачується податковими агентами щокварталу за місцем їх знаходження.

Платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно

з рішенням сільської, селищної, міської ради організовують та проводять діяльність із забезпеченням паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Виконавчі органи сільської, селищної, міської ради затверджують рішенням перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, їх місцезнаходження, загальну площу, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, а також перелік осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів.

Базою оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів є площа земельної ділянки, відведена для паркування (на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях), а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів відповідно до ст. Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів України».

Ставка збору за місця для паркування транспортних засобів за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, встановлена у розмірі від 0,03 до 0,15 відсотка мінімальної заробітної плати станом на 1 січня податкового (звітного) року. При визначенні ставки збору за місця для паркування транспортних засобів сільські, селищні та міські ради враховують місцезнаходження спеціально відведених місць, їх площу, режим роботи та їх заповнюваність.

Базовий податковий (звітний) період для туристичного збору і збору за місця для паркування транспортних засобів дорівнює календарному кварталу. Податкові декларації з туристичного збору і збору за місця для паркування транспортних засобів затверджені Наказом Міністерства фінансів «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця паркування транспортних засобів та туристичного збору» № 636 від 09 липня 2015 р.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. В чому полягає сутність екологічного податку?
2. Які суб'єкти є платниками екологічного податку в Україні?
3. Що є об'єктом та базою оподаткування екологічним податком?
4. На які групи та за якими принципами розподілені ставки екологічного податку?
5. Що є базовим податковим (звітним) періодом для розрахунку та сплати екологічного податку?
6. Які показники використовуються при розрахунку екологічного податку за різними об'єктами?
7. В які строки подається податкова звітність по екологічному податку та здійснюється сплата екологічного податку?
8. Якими можуть бути місця подачі Податкової декларації екологічного податку?
9. Якими мають бути дії платника податку, який не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення



радіоактивних відходів протягом звітного року?

10. Які існують види рентної плати в Україні та які види діяльності вони охоплюють?

11. Яким чином розраховуються податкові зобов'язання з рентної плати за користування надрами для відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства?

12. Хто є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, та яким чином визначається об'єкт оподаткування?

13. Розкрийте порядок нарахування податкових зобов'язань з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України?

14. Що є об'єктом оподаткування рентної плати за спеціальне використання води?

15. Які суб'єкти залучені до процесу нарахування та сплати рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів та в чому полягають їх функції?

16. Розкрийте основні елементи рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

17. В чому полягають особливості подачі Податкової декларації рентної плати та сплати податкових зобов'язань по рентній платі?

18. Яким чином здійснено розмежування кола осіб, які є платниками туристичного збору та його податковим агентом?

19. Які документи дають право на віднесення особи до категорії неплатників туристичного збору?

20. Що є базою оподаткування туристичного збору та яким чином здійснюється його нарахування та сплата?

21. Що є об'єктом оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів?

22. Яким чином встановлюються ставки туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів?

23. Охарактеризуйте структуру податкових декларацій туристичного збору та збору за місця для паркування транспортних засобів.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

#### **1). Забруднюючі речовини – це:**

а) речовина хімічного або біологічного походження, що присутня чи надходить в атмосферу, яка може прямо або опосередковано робити негативний вплив;

б) попадання в атмосферне повітря забруднюючих речовин або їх сумішей;

в) гази та їх різні сполуки;

г) розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

д) утворення радіологічних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

#### **2). Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком не є:**

а) обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

б) обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

с) обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, виключно відходи як вторинну сировину;

д) обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

е) обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

### **3). До груп ставок екологічного податку не входять:**

а) ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення;

б) ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти;

с) ставки податку за розміщення відходів;

д) ставки податку за викиди, здійснені понад установлені в дозволі нормативи;

е) ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

### **4). Базовим податковим (звітним) періодом для нарахування та сплати екологічного податку є:**

а) календарний рік;

б) календарний квартал;

с) календарне півріччя;

д) календарний місяць;

е) 40 днів з дати виникнення об'єкту оподаткування.

### **5). У разі, якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник:**

а) зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та за кожним видом забруднюючої речовини;

б) зобов'язаний визначати суму податку за тим видом забруднення (забруднюючої речовини), по якому передбачено найбільші ставки;

с) зобов'язаний визначати суму податку за тим видом забруднення (забруднюючої речовини), по якому передбачено найменші ставки;

д) зобов'язаний визначати середньоарифметичну суму податку, ураховуючи кожний вид забруднення та вид забруднюючої речовини;

е) зобов'язаний визначати середньозважену суму податку, ураховуючи кожний вид забруднення та вид забруднюючої речовини.

### **6). Платники екологічного податку Податкову декларацію з екологічного податку:**

а) не подають;

б) подають її протягом 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду;

с) подають її протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду;

д) подають її протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду;

е) подають її протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем базового податкового (звітного) періоду.

**7). Платники екологічного податку суму нарахованого податку:**

а) зараховують як бюджетне відшкодування;

б) сплачують протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації;

с) сплачують протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації;

д) сплачують протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації;

е) сплачують протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

**8). Місцем подачі Податкової декларації з екологічного податку та сплати екологічного податку в Податковому кодексі визначено:**

а) місце розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів та місце перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах;

б) місце розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць;

с) місце перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах;

д) місце державної реєстрації платника податку;

е) фактичне місце розташування платника податку.

**9). Якщо платник податку має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів в межах одного населеного пункту (села, селища або міста), він:**

а) може подавати до відповідного контролюючого органу одну податкову декларацію податку за такі джерела забруднення;

б) може подати до відповідного контролюючого органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів податкову декларацію щодо кожного стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведеного для розміщення відходів місця чи об'єкта окремо;

с) може скласти спеціальні додатки до Податкової декларації екологічного податку;

д) може подати таку кількість копій Податкової декларації, яка відповідає кількості стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів;

е) може подати копію Податкової декларації до органу Державної фіскальної служби вищого рівня підпорядкування.

**10). Для якого виду рентної плати ставки оподаткування встановлені у доларах США:**

а) рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;

б) рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;

- с) рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- д) рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;
- е) рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

**11). Податкову декларацію рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів складають такі лісокористувачі:**

- а) лісокористувачі, якими до отримання лісорубних та лісових квитків рентна плата вноситься в каси суб'єктів лісових відносин, які їх видають;
- б) лісокористувачі (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 70 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;
- с) фізичні особи, а також фізичні особи – підприємці, яким видано лісорубні та лісові квитки;
- д) лісокористувачі (крім фізичних осіб, а також фізичних осіб – підприємців, яким видано лісові квитки), у яких сума рентної плати в лісорубному чи лісовому квитках не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня року, в якому сплачується рентна плата;
- е) лісокористувачі з іншої області, які сплачують рентну плату повністю до видачі їм спеціального дозволу за місцезнаходженням лісової ділянки, на якій здійснюється заготівля деревини.

**12). Календарний місяць є базовим податковим (звітним) періодом для такого виду рентної плати:**

- а) рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;
- б) рентна плата за спеціальне використання водних ресурсів;
- с) рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, при вирощуванні грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- д) рентна плати за користування радіочастотним ресурсом України;
- е) рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, при зберіганні харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів.

**13). Не є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, юридичні та фізичні особи - суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для:**

- а) зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;
- б) використання транспортних тунелів та інших підземних комунікацій, колекторно-дренажних систем та об'єктів міського комунального господарства;
- с) витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;
- д) вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;
- е) зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів.

**14). Сума рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України обчислюється на основі таких показників:**

- a) обсяг реалізації послуг із користування радіочастотним ресурсом України;
- b) вартість ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;
- c) вид радіозв'язку, ширина смуги радіочастот;
- d) обсяг доходу від реалізації послуг із користування радіочастотним ресурсом України та обсяг витрат на надання цих послуг;
- e) вартість спеціального обладнання, яке використовується для забезпечення радіочастотного ресурсу України.

**15). Для розрахунку рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді обчислюється за більшою з таких її величин:**

- a) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини;
- b) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за звичайною вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини;
- c) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за фактичною собівартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини;
- d) за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) базового податкового (звітного) року або за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини попереднього базового податкового (звітного) року;
- e) за розрахунковими цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) або за звичайною вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства – видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

**16). Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання:**

- a) розрахунковий обсяг води;
- b) фактичний обсяг води з урахування встановлених лімітів;
- c) фактичний обсяг води;
- d) фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання;
- e) обсяг води за встановленими лімітами.

**17). У разі перевищення водокористувачами встановленого річного ліміту використання води рентна плата за спеціальне використання води:**

- a) додатково не обчислюється і не сплачується;
- b) обчислюється і сплачується за звичайними ставками рентної плати та

коефіцієнтами;

с) обчислюється і сплачується у двократному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів;

д) обчислюється і сплачується у п'ятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів;

е) обчислюється і сплачується у десятикратному розмірі виходячи з фактичних обсягів використаної води понад встановлений ліміт використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів.

**18). Разом з податковими деклараціями платники рентної плати за спеціальне використання води контролюючим органам:**

а) додаткових документів не подають;

б) подають копії статистичної звітності про використання води;

с) подають копії договору на поставку води;

д) подають копії дозволу на спеціальне водокористування та договору на поставку води;

е) подають копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

**19). Є платниками туристичного збору така категорія осіб:**

а) особи, які прибули у відрядження та проживають в санаторно-курортних закладах;

б) ветерани війни, які прибули за путівками на лікування до санаторно-курортних закладів;

с) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, які прибули за путівками на лікування до санаторно-курортних закладів;

д) особи, які прибули за путівками на відпочинок до санаторно-курортних закладів;

е) діти віком до 18 років які прибули за путівками на лікування до санаторно-курортних закладів.

**20). Об'єктом оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів є:**

а) транспортні засоби, які паркуються на спеціально відведених місцях;

б) власники транспортних засобів, які паркуються на спеціально відведених місцях;

с) комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету;

д) виручка від надання послуг із паркування транспортних засобів;

е) комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), на фінансування будівництва яких не використовувалися кошти державного та місцевих бюджетів.

## **РОЗДІЛ 4**

### **ПОДАТОК З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА СОЦІАЛЬНІ ВНЕСКИ В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

#### ***ТЕМА 8. ПОРЯДОК ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ***

- 8.1. Економічна сутність податку на доходи фізичних осіб**
- 8.2. Ставки податку та механізм визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб**
- 8.3. Особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб окремих видів доходів**
- 8.4. Особливості оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності при застосуванні загальної системи оподаткування**
- 8.5. Основні вимоги щодо подання податкового розрахунку з податку на доходи фізичних осіб та порядок подання декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації)**

#### ***8.1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ***

Податок на доходи фізичних осіб є найбільш поширеним у світовій практиці податком, який сплачується фізичними особами (податковими агентами) та є одним з основних видів прямих податків й відноситься в Україні до складу загальнодержавних податків.

Порівняно з іншими видами податків, податок на доходи фізичних осіб має не тривалу історію становлення. Уперше його було введено в Англії в 1798 р., проте скасовано у 1816 р., і лише з 1842 р. він перетворився на постійне джерело доходів бюджету цієї країни. У 1891 р. цей податок було введено в Німеччині, у 1914 р. – у Франції, у 1915 р. – у США, у 1916 р. – в Росії [211].

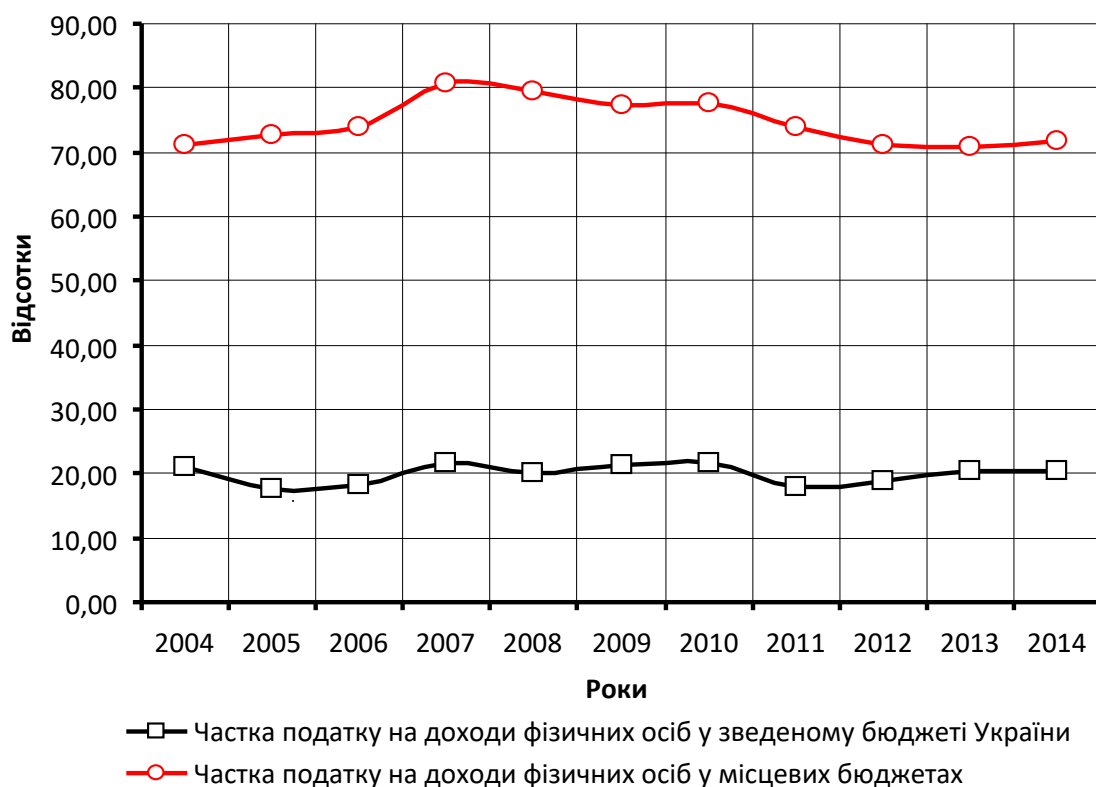
Необхідність запровадження ПДФО у ті часи була обумовлена стрімким нагромадженням індивідуальних доходів окремих осіб та його спрямуванням на подолання надмірної майнової нерівності, послаблення соціальної напруги в суспільстві, забезпечення гармонійного розвитку суспільних і особистих економічних інтересів.

Податок на доходи займає особливе місце в податкових системах багатьох країн, оскільки по-перше, він є джерелом наповнення дохідної частини бюджету, а по-друге, виступає важливим соціально-економічним регулятором вирівнювання доходів фізичних осіб різних верств населення.

Найбільші податкові надходження податку на доходи фізичних осіб у загальній сумі доходів бюджету акумулюються в Данії – 53,2%; Австралії – 38,5 %; США – 37,7 %; Канаді – 35 %; Фінляндії – 31,2%; Швеції – 30,4%. У країнах Євросоюзу середня частка податків з фізичних осіб у загальній структурі податкових надходжень є значною – біля 26%. Відносно незначна частка податку на доходи фізичних осіб спостерігається у Словаччині – 10,2%; Чехії – 12,8%; Греції – 14%; Франції – 17,3%, що обумовлено перенесенням центру ваги податкового навантаження у цих країнах на споживання [144].

Частка податку на доходи фізичних осіб у податкових надходженнях до Зведеного бюджету України протягом останніх років у середньому становить близько 19,9 відсотків, що підтверджує його значущість в системі оподаткування та у формуванні бюджету країни (рис. 8.1.)

Незважаючи на те, що податок на доходи фізичних осіб є загальнодержавним податком, відповідно до ст. 65 Бюджетного кодексу України, він закріплений за місцевими бюджетами (міськими, сільськими та селищними), тобто є джерелом наповнення місцевих бюджетів. ПДФО займає вагомe місце в податкових надходженнях до місцевих бюджетів України, оскільки його частка в середньому становить 74,6% від загальних податкових надходжень (рис. 8.1).



**Рис. 8.1. Динаміка податкових надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України та до місцевих бюджетів [190]**

Незважаючи на нетривалу світову історію розвитку податку на доходи фізичних осіб, в Україні він зазнав численних трансформацій і перетворень з моменту становлення системи оподаткування доходів фізичних осіб й до наших днів.

Починаючи з 1991 року, коли Законом Української РСР «Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства» № 1306-ХІІ від 05.07.1991 р. й було запроваджено податок, у нашій країні апробовано і прогресивну й пропорційну системи оподаткування доходів. У період з 1991 р. по 1992 р. в Україні діяла прогресивна шкала ставок оподаткування податком на доходи (на той час – прибутковий податок), згідно якої було встановлено розмір доходу, який не підлягав оподаткуванню, мінімальна ставка податку становила 12% місячного оподатковуваного доходу, а максимальна – 30%.



Стрімкі політичні та соціально-економічні перетворення тогочасного періоду призвели до того, що зазначений Закон швидко застарів (діяв до 26 грудня 1992 р.), а на його заміну було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» № 13-92 від 26.12.1992 р., дія якого продовжувалась до 01.01.2004 р. В період чинності Декрету, оподаткування прибутковим податком доходів громадян здійснювалося за групами або за категоріями платників та залежно від характеру отриманого доходу й діяла прогресивна шкала оподаткування, яка досить часто змінювалась (тільки у 1993 р. ставки податку змінювались тричі), а з 01.12.1993 р. до 01.10.1994 р. була встановлена найжорсткіша шкала оподаткування, за якою максимальна ставка податку дорівнювала 90%. Надалі, до 01.01.2004 р., для оподаткування доходів громадян за місцем основної роботи використовувалась прогресивна шкала оподаткування з п'ятьма ставками та встановленим неоподатковуваним мінімумом доходів громадян (НМДГ), який дорівнював 17 грн. та не підлягав оподаткуванню. Мінімальна ставка податку була встановлена у розмірі 10%, а максимальна – 40% залежно від розміру доходу, який вимірювався у кількості НМДГ (проте, більш високою ставкою оподатковувався не весь дохід, а лише кожна наступна частина доходу, що перевищувала відповідний розмір НМДГ. Тобто, дохід від 1 до 5 НМДГ оподатковувався за ставкою 10%; для доходу від 5 до 10 НМДГ розмір податку становив 6 грн. 80 коп. + 15% з суми доходу, що перевищувала 5 НМДГ; для доходу від 10 до 60 НМДГ - 19 грн. 55 коп. + 20% з суми доходу, що перевищувала 10 НМДГ; для доходу від 60 до 100 НМДГ - 189 грн. 55 коп. + 30% з суми доходу, що перевищувала 60 НМДГ; для доходу більше ніж 100 НМДГ - 393 грн. 55 коп. + 40% з суми доходу, що перевищувала 100 НМДГ). Особливістю тогочасного періоду справляння податку було те, що доходи фізичних осіб отримані за місцем основної роботи оподатковувалися щомісячно за вказаною вище прогресивною шкалою оподаткування, а із сум доходів, одержуваних громадянами не за місцем основної роботи, податок нараховувався до джерел виплати за ставкою 20 % без врахування пільг. За підсумками року проводився перерахунок податку за місцем основної роботи фізичної особи, а для осіб, які мали декілька джерел доходів перерахунок здійснювався у податковій інспекції за місцем проживання фізичної особи, на підставі поданої такою особою податкової декларації.

Суттєві зміни у механізмі оподаткування податком на доходи фізичних осіб відбулися у зв'язку з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-IV від 22.05.2003 р., який набрав чинності з 01.01.2004 р., зокрема : відбувся перехід від прогресивної до пропорційної ставки податку (встановлена єдина ставка податку у розмірі 13%, а з 01.01.2007 р. передбачалось її підвищення до 15%); розширилась база оподаткування; запроваджено податковий кредит (сума (вартість) витрат, понесених платником податку – резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року на суму яких дозволяється зменшення суми його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року) та податкові соціальні пільги (суми, на які можливе зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу у вигляді заробітної плати, за умови відповідності критеріям платника податку як такого, який має право на такі пільги), розмір яких визначався у відсотках до величини мінімальної заробітної плати у розрахунку на місяць (загальна – 50% однієї мінімальної заробітної плати,

встановленої Законом на 1 січня відповідного звітного податкового року для будь-якого платника податку та у підвищених розмірах – 150% та 200% загальної податкової соціальної пільги).

Прийняття Податкового кодексу України (документ був прийнятий 02.12.2010 № 2755-VI і введений в дію у частині справляння податку на доходи фізичних осіб з 01.01.2011 р. й регламентується розділом IV даного документу), змістовно не змінило загальних принципів оподаткування доходів фізичних осіб, проте чимало змін відбулося у порядку справляння та адміністрування податку. Насамперед, відбулася зміна певного термінологічного апарату: податок з доходів фізичних осіб перетворено на податок на доходи фізичних осіб, податковий кредит – на податкову знижку, запроваджено малопрогресивну шкалу ставок податку (з 01.01. 2011 р. була запроваджена базова ставка у розмірі 15% для доходів, які за місяць не перевищують 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року та 17% (з 2015 р. – 20%) для частини доходів, що перевищують 10-кратний розмір мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року).

Наступні зміни, які були внесені до ПКУ в частині справляння ПДФО, після його прийняття, стосувалися зміни ставок податку, об'єктів оподаткування та порядку адміністрування податку.

За своєю економічною сутністю ПДФО є платою фізичної особи за послуги (суспільні блага), які надаються такій фізичній особі територіальною громадою, на території якої така фізична особа проживає (має податкову адресу) або на території якої розташований податковий агент (роботодавець), який від імені та за рахунок фізичної особи нараховує, утримує та сплачує податок на доходи.

ПДФО у своїй структурі має елементи, застосування яких визначає особливості його справляння. Такими елементами є: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, податкова знижка, податкова соціальна пільга, ставки податку, порядок обчислення податку, податковий період, строки та порядок сплати податку, строки та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Податковим кодексом України (ст. 162 ПКУ) встановлені три категорії платників ПДФО:

- 1). фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- 2). фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;
- 3). податковий агент (рис. 8.2).

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

У разі смерті платника податку або оголошення його судом померлим чи визнання безвісно відсутнім або втрати ним статусу резидента податок за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів. Відповідно до цього останнім податковим періодом вважається період, який закінчується днем, на який відповідно припадає смерть такого платника податку, винесення такого судового рішення чи втрата ним статусу резидента. У разі відсутності нарахованих

доходів податок сплаті не підлягає.



Рис. 8.2. Платники податку на доходи фізичних осіб

Якщо фізична особа – платник податку вперше отримує оподатковувані доходи всередині податкового періоду, то перший податковий період розпочинається з дня отримання таких доходів.

Об'єкт оподаткування ПДФО визначається залежно від категорії платника податку. Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;
- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Специфічними елементами ПДФО є податкова знижка та податкова соціальна пільга, які являються інструментами податкового регулювання.

*Податкова знижка* (згідно пп. 14.1.170 ПКУ) – це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника ПДФО – резидента (виключно фізичної особи, яка не є суб'єктом господарювання) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподаткованого доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених ПКУ. Проте, визнання фізичної особи резидентом ще не дає права такій особі на отримання податкової знижки, оскільки податкова знижка може бути надана виключно резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку, а так само резиденту – фізичній особі, яка через свої релігійні переконання відмовилась від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має про це відмітку у паспорті (пп. 166.4.1 ПКУ).

Загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

Для реалізації права платника ПДФО на податкову знижку необхідно заповнити та подати до 31 грудня року наступного за звітним, річну податкову декларацію в якій вказати підстави для нарахування податкової знижки та конкретні суми здійснених витрат. Такі витрати обов'язково мають бути підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, платіжними дорученнями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, меморіальними ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов'язково повинно бути відображено вартість таких

товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання). Оригінали зазначених документів зберігаються у платника ПДФО протягом 1095 днів (строк давності, встановлений ст. 102 ПКУ) і до контролюючого органу не надсилаються. Перелік дозволених до включення до складу податкової знижки витрат наведено у п.166.3 ПКУ й узагальнено у таблиці 8.1. Якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року, таке право на наступні податкові роки не переноситься.

**Таблиця 8.1**

**Перелік дозволених витрат та особливості їх включення до складу податкової знижки**

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Вид витрат	Особливості включення витрат до складу податкової знижки та встановлені обмеження
1.	пп. 166.3.1	Сума процентів, сплачених платником податку за користування іпотечним житловим кредитом	Частина суми процентів, яка розраховується за правилами, передбаченими ст. 175 ПКУ
2.	пп. 166.3.2	Сума коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, які на дату перерахування (передачі) таких коштів та майна не були платниками податку на прибуток	Сума перерахованих коштів або вартість майна не повинна перевищувати 4 відсотків суми загального оподаткованого доходу платника податку такого звітного року
3.	пп. 166.3.3	Сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати	Така сума не може перевищувати доходу, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, в розрахунку на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року
4.	пп. 166.3.4.	Сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів), а також суму коштів, сплачених платником податку, визнаного в установленому порядку інвалідом, на користь протезно-ортопедичних підприємств, реабілітаційних установ для компенсації вартості платних послуг з реабілітації, технічних та інших засобів реабілітації, наданих такому платнику податку або його дитині-інваліду у розмірах, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного соціального медичного страхування	До витрат на лікування не включаються такі витрати: а) косметичне лікування або косметична хірургія, включаючи косметичне протезування, не пов'язаних з медичними показаннями, водолікування та геліотерапії, не пов'язаних з лікуванням хронічних захворювань; б) протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, порцеляни та гальванопластики; в) абортів (крім абортів, які проводяться за медичними показаннями або коли вагітність стала наслідком згвалтування); г) операцій із зміни статі; ґ) лікування венеричних захворювань (крім СНІДу та венеричних захворювань, причиною яких є побутове зараження або згвалтування); д) лікування тютюнової чи алкогольної залежності; е) придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, оплати вартості медичних послуг, які не включено до переліку життєво необхідних, затвердженого Кабінетом Міністрів України
5.	пп. 166.3.5.	Сума витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків,	При страхуванні платника податку або за пенсійним контрактом з недержавним

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Вид витрат	Особливості включення витрат до складу податкової знижки та встановлені обмеження
		страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, які не перевищують (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування)	пенсійним фондом платника податку, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління чи за їх сукупністю - сума витрат не може перевищувати доходу, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, в розрахунку на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року. При страхуванні члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення або за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, або на банківський пенсійний депозитний рахунок, пенсійний вклад, рахунок учасника фонду банківського управління на користь такого члена сім'ї чи за їх сукупністю - 50 відсотків суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, в розрахунку на кожну особу, яка навчається, за кожний повний або неповний місяць навчання протягом звітного податкового року, в розрахунку на кожного застрахованого члена сім'ї
6.	пп. 166.3.6. абз. перший	Сума витрат платника податку на оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством	У розмірі, не більшому ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік
7.	пп. 166.3.6. абз. другий	Сума витрат платника податку на оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита	Особливі умови не визначені, обмеження не встановлені
8.	пп. 166.3.7.	Сума коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива	Особливі умови не визначені, обмеження не встановлені
9.	пп. 166.3.8.	Сума витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним	Особливі умови не визначені, обмеження не встановлені

Суми коштів, які «нараховуються» платнику податку під час реалізації його права на податкову знижку не включаються до оподатковуваного доходу й не підлягають оподаткуванню (пп. 165.1.17 ПКУ).

*Податкова соціальна пільга.* Платник ПДФО має право на зменшення загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати та інших прирівняних до неї виплат

(відповідно до законодавства), компенсацій та винагород на суму податкової соціальної пільги за умови, якщо такий платник податку має на неї право. Отже, податкова соціальна пільга (ПСП) може бути застосована виключно до доходу, нарахованого на користь платника ПДФО у вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до (пп. 169.2.3 ПКУ):

- доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;
- заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;
- доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Правом на застосування ПСП можуть скористатися працівники, заробітна плата яких не перевищує граничного розміру доходу, який дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1. ПКУ). Таким чином, податкова соціальна пільга у 2016 році може застосовуватися до доходу фізичної особи, розмір якого не перевищує 1930 грн. (сума прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня 2016 року встановлена Законом України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» від 25.12.2015 р. № 928-VIII складає 1378 грн. Отже,  $1378 \times 1,4 = 1929,2 \approx 1930$  грн.). Право на ПСП у 2016 р. зберігається в кожному з місяців, за який надають пільгу, лише якщо заробітна плата за цей місяць не перевищує 1930 грн.

Якщо платник податку отримує доходи у вигляді заробітної плати за період її збереження згідно із законодавством, у тому числі за час відпустки або перебування платника податку на лікарняному, то з метою визначення граничної суми доходу, що дає право на отримання податкової соціальної пільги, та в інших випадках їх оподаткування, такі доходи (їх частина) відносяться до відповідних податкових періодів їх нарахування.

Згідно із нормами п. 169.1. ПКУ встановлено декілька видів ПСП :

- загальна – у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку (689 грн. у 2016 р.);
- у підвищених розмірах: у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми загальної ПСП (689 грн. у 2016 р.), у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми загальної ПСП (1033,50 грн. у 2016 р.) та у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми загальної ПСП (1378,00 грн. у 2016 р.), - окремим категоріям платників податку.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати), яке платник податку обирає самостійно шляхом подання роботодавцю заяви про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги. Отже, якщо працівник отримує заробітну плату за основним місцем роботи та за сумісництвом, то ПСП може бути застосована до заробітної плати, яку він отримує тільки за одним місцем роботи, що визначається працівником самостійно.

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів

у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують право платника податку на отримання ПСП у підвищеному розмірі. Таким чином, для отримання звичайної ПСП платником податку подається заява про застосування пільги, а для отримання ПСП у підвищеному розмірі – подається заява про застосування пільги з обґрунтуванням права на застосування податкової пільги у розмірі більшому ніж звичайна та додаються відповідні підтвердні документи.

Види ПСП, їх розмір у 2016 р. та перелік підтвердних документів для отримання пільги у розмірі більшому ніж звичайна наведено в таблиці 8.2.

**Таблиця 8.2**

**Види ПСП, порядок їх визначення та перелік підтвердних документів, необхідних для отримання пільги**

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Категорія платників податку	Порядок визначення ПСП	Розмір ПСП у 2016 р.	Документи, що підтверджують право платника податку на застосування ПСП
1.	пп. 169.1.1	Будь-який платник податку	ПМ (прожитковий мінімум для працездатної особи) $\times$ 50%	689,00 грн.	1) заява про обрання місця застосування ПСП за формою, затвердженою ДФС України (надалі – заява)
2.	пп. 169.1.2.	Платник податку, який утримує двох або більше дітей віком до 18 років	$\text{ПМ} \times 50\% \times 100\% \times \text{кількість дітей віком до 18 років}$	689,00 грн.	1) заява; 2) копія свідоцтва про народження дитини (дітей) або документа, що підтверджує встановлення батьківства, чи документів, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджених відповідним органом країни, у якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; 3) копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки або піклування
3.	пп. «а» пп. 169.1.3	Платник податку, який є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником	$\text{ПМ} \times 50\% \times 150\% \times \text{кількість дітей віком до 18 років}$	1033,50 грн.	1) заява; 2) копія свідоцтва (дублікат свідоцтва) про народження дитини (дітей) або документ із зазначенням відомостей про батька дитини в Книзі реєстрації актів цивільного стану або документів, які підтверджують вік дитини (дітей) затверджених відповідним органом країни, у якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; 3) копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки або піклування (якщо із заявою звертається опікун або піклувальник); 4) копія свідоцтва про шлюб та свідоцтва про смерть (якщо із заявою звертається вдова або вдівець); 5) копія паспорта
4.	пп. «б» пп. 169.1.3	Платник податку, який утримує дитину-інваліда до 18 років	$\text{ПМ} \times 50\% \times 150\% \times \text{кількість дітей-інвалідів віком до 18 років}$	1033,50 грн.	1) заява; 2) копія свідоцтва про народження дитини (дітей) або документа, що підтверджує встановлення батьківства, або документів, які підтверджують вік дитини (дітей), затверджених відповідним органом країни, у якій іноземна фізична особа – платник податку постійно проживала до прибуття в Україну; 3) копія рішення органу опіки та піклування про встановлення опіки або



№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Категорія платників податку	Порядок визначення ПСП	Розмір ПСП у 2016 р.	Документи, що підтверджують право платника податку на застосування ПСП
					підтвердження; 4) пенсійне посвідчення дитини або довідка медико-соціальної експертизи для заявника, який утримує дитину-інваліда віком від 16 до 18 років; 5) медичний висновок, виданий закладом МОЗ в установленому порядку (якщо із заявою звертається платник податку, який утримує дитину-інваліда віком до 16 років)
5.	пп. «в» пп. 169.1.3	Платник податку є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1033,50 грн.	1) заява; 2) копія посвідчення (дубліката посвідчення) встановленого зразка: - громадянина (громадянки), який (яка) постраждав (постраждала) унаслідок Чорнобильської катастрофи, категорії 1 серії А з відбитком штампу «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації, а також вкладишем встановленого зразка; - учасника ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС категорії 2 серії А з відбитком штампу «Перереєстровано» та записом про дату перереєстрації, а також вкладишем встановленого зразка; - громадянина (громадянки), евакуйованого (евакуйованої) у 1986 році із зони відчуження, категорії 2 серії Б; - громадянина (громадянки), який (яка) постійно проживав (проживала) в зоні безумовного (обов'язкового) відселення з моменту аварії до прийняття рішення Уряду України про відселення (розпорядження Ради Міністрів УРСР від 28.06.89 р. № 224), категорії 2 серії Б; 3) копія Грамоти Президії Верховної Ради УРСР за участь у ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи (для осіб, нагороджених такою грамотою)
6.	пп. «г» пп. 169.1.3	Платник податку є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1033,50 грн.	1) заява; 2) довідка з навчального закладу про те, що особа навчається у цьому навчальному закладі та не отримує стипендію з бюджету
7.	пп. «г» пп. 169.1.3	Платник податку є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1033,50 грн.	1) заява; 2) копія пенсійного посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи
8.	пп. «д» пп. 169.1.3	Платник податку є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1033,50 грн.	1) заява; 2) копія акта Президента України про призначення довічної стипендії.
9.	пп. «е» пп. 169.1.3	Платник податку є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» крім осіб, визначених у	$ПМ \times 50\% \times 150\%$	1033,50 грн.	1) заява; 2) копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях у період після Другої світової війни

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Категорія платників податку	Порядок визначення ПСП	Розмір ПСП у 2016 р.	Документи, що підтверджують право платника податку на застосування ПСП
		підпункті «б» пп 169.1.4 ПКУ			
10.	пп. «а» пп. 169.1.4	Платник податку є Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1378,00 грн	1) заява; 2) копії орденської книжки Героя України, Героя Радянського Союзу або Героя Соціалістичної праці, або орденських книжок кавалерів орденів Слави чи Трудової Слави трьох ступенів та чотирма медалями «За відвагу», або довідки чи інші документи, що підтверджують присвоєння зазначених звань.
11.	пп. «б» пп. 169.1.4	Платник податку є учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1378,00 грн	1) заява; 2) копія посвідчення учасника бойових дій, виданого відповідними органами, або документи, що підтверджують участь у бойових діях під час Другої світової війни; 3) пенсійне посвідчення або довідка медико-соціальної експертизи; 4) документи, що підтверджують факт роботи в тилу під час Другої світової війни.
12.	пп. «в» пп. 169.1.4	Платник податку є колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1378,00 грн	1) заява; 2) довідки, видані компетентними органами, або документи, які містять необхідні відомості про факт визнання особи репресованою чи реабілітованою; 3) копія посвідчення жертви нацистських переслідувань.
13.	пп. «г» пп. 169.1.4	Платник податку є особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1378,00 грн	1) заява; 2) копія посвідчення жертви нацистських переслідувань або довідки, видані компетентними органами, або документи, що містять необхідні відомості про факт насильницького вивезення з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками.
14.	пп. «г» пп. 169.1.4	Платник податку є особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року	$ПМ \times 50\% \times 200\%$	1378,00 грн	1) заява; 2) документи, що містять необхідні відомості про факт перебування на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга до заробітної плати державних службовців застосовується під час її нарахування до завершення нарахування таких доходів без подання відповідних заяв, але з поданням підтвердних документів для встановлення розміру пільги.

Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої

пільги.

Якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, то до його заробітної плати застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Проте, існує єдине виключення, згідно з яким (пп. 169.3.1. ПКУ) платник податку має право на ПСП з двох підстав: у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми «загальної» пільги, якщо такий платник податку утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину та у розмірі 150 відсотків суми «загальної» пільги у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років, якщо такий платник податку утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів). Тобто у цьому випадку ПСП додаються.

Податкова соціальна пільга, передбачена для платників податку, які утримують двох чи більше дітей віком до 18 років (згідно пп. 169.1.2 та пп. «а», «б» пп. 169.1.3. ПКУ), надається до кінця року, в якому дитина досягає 18 років, а у разі її смерті до досягнення зазначеного віку - до кінця року, на який припадає смерть. Право на отримання такої податкової соціальної пільги втрачається у разі позбавлення платника податку батьківських прав або якщо він відмовляється від дитини чи передає дитину на державне утримання, у тому числі у закладах для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, незалежно від того, чи береться плата за таке утримання, чи ні, а також якщо дитина стає курсантом на умовах її повного утримання, починаючи з податкового місяця, в якому відбулася така подія.

Надання податкової соціальної пільги, для певних категорій платників податку які мають спеціальний статус (пп. «в» – «е» пп. 169.1.3. ПКУ), зупиняється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому платник податку втрачає такий статус.

Податкова соціальна пільга надається з урахуванням останнього місячного податкового періоду, в якому платник податку помер або оголошується судом померлим чи визнається судом безвісно відсутнім, або втрачає статус резидента, або був звільнений з місця роботи.

Відповідальність за неправомірне застосування ПСП несе платник податку. Так, якщо платник податку подає заяву про застосування ПСП більше ніж одному роботодавцеві, тобто ПСП застосовується за декількома місяцями отримання доходів або податкова соціальна пільга застосовується також під час отримання інших доходів протягом будь-якого звітного податкового місяця, такий платник податку втрачає право на отримання податкової соціальної пільги за всіма місяцями отримання доходу починаючи з місяця, в якому мало місце таке порушення, та закінчуючи місяцем, в якому право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється.

Платник податку може відновити право на застосування податкової соціальної пільги, якщо він подасть заяву про відмову від такої пільги всім роботодавцям із зазначенням місяця, коли відбулося таке порушення, на підставі чого кожний роботодавець нараховує і утримує відповідну суму недоплати податку та штраф у розмірі 100 відсотків суми цієї недоплати за рахунок найближчої виплати доходу такому платнику податку, а у разі, коли сума виплати недостатня, - за рахунок наступних виплат. Якщо сума недоплати та/або штрафу не були утримані податковим агентом за рахунок доходу платника податку, то такі суми включаються до річної податкової декларації такого платника податку. При цьому

право на застосування податкової соціальної пільги відновлюється з податкового місяця, що настає за місяцем, в якому сума такої недоплати та штраф повністю погашаються.

Роботодавець платника податку зобов'язаний здійснити (у тому числі за місцем застосування податкової соціальної пільги), перерахунок суми доходів, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги:

- за наслідками кожного звітного податкового року під час нарахування заробітної плати за останній місяць звітного року;
- під час проведення розрахунку за останній місяць застосування податкової соціальної пільги у разі зміни місця її застосування за самостійним рішенням платника податку або у випадках, коли платник податку отримував доходи щодо яких на можна було застосовувати ПСП згідно пп. 169.2.3. ПКУ;
- під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з таким роботодавцем.

Роботодавець та податковий агент має право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги.

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата утриманого податку, то сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а в разі недостатності суми такого доходу - за рахунок оподатковуваних доходів наступних місяців, до повного погашення суми такої недоплати.

Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподатковуваного доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року та сплачується самим платником.

## **8.2. СТАВКИ ПОДАТКУ ТА МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

Зміни, які були внесені до ПКУ наприкінці 2015 р., згідно Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» № 909 – VIII від 24.12.2015 р. в частині оподаткування ПДФО змінили підходи щодо застосування малопрогресивної шкали ставок податку (15% та 20%) шляхом встановлення єдиної ставки у розмірі 18% для доходів у вигляді заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності а також доходів від провадження незалежної професійної діяльності; доходів у вигляді вигравів і призів, а також пасивних доходів (процентів за депозитами, роялті).

Проте для деяких видів доходів отриманих платником податку у вигляді дарунків, дивідендів, продажу нерухомості, рухомого майна, спадщини,

передбачені окремі ставки ПДФО.

Ставки податку, чинні у 2016 р., наведено у таблиці 8.3.

**Таблиця 8.3**

**Ставки податку на доходи фізичних осіб чинні у 2016 р.**

<b>№ з/п</b>	<b>Підстава згідно ПКУ</b>	<b>Вид доходу</b>	<b>Ставка податку</b>
<b>Доходи від трудової, професійної, підприємницької та господарської діяльності</b>			
1.	п. 167.1	Доходи, нараховані (виплачені, надані) у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами	18 %
2.	п. 167.4	Суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року, - у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати	18 %
3.	пп. 165.1.26	Сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, в сумі її перевищення розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень	18 %
4.	п. 177.1	Доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності	18 %
5.	п. 178.2	Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності	18 %
6.	п. 170.9	Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт, та не повернутих у встановлений пп. 170.9.2. ПКУ строк	18 %
7.	п. 170.1	Доходи, отримані від надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм)	18 %
8.	п. 170.2	Інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у пп. 165.1.2 і 165.1.40 ПКУ	18 %
9.	пп. 170.8.2	Доходи, отримані за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій), недержавного пенсійного забезпечення, пенсійних вкладів та за договорами довірчого управління: - 60 % суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору; - викупної суми у разі дострокового розірвання страхувальником договору довгострокового страхування життя; - суми коштів, з якої не було утримано (сплачено) податок та яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення	18 %
10.	пп. «б» пп. 165.1.22	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, в сумі її перевищення подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	18 %
11.	п. 170.7	Частина благодійної допомоги, що підлягає оподаткуванню з урахуванням норм п. 170.7 ст. 170 ПКУ	18 %
12.	пп. 164.2.18	Дохід за зданий (проданий) брухт дорогоцінних металів (крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий НБУ)	18 %

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Вид доходу	Ставка податку
<b>Пасивні доходи</b>			
13.	пп. 167.5.1	Проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок	18 %
14.	пп. 167.5.3	Проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках	18 %
15.		Інші проценти (у тому числі дисконтні доходи)	18%
16.		Процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом	18 %
17.		Плата (відсотки), що розподіляється відповідно до пайових членських внесків членів кредитної спілки	18 %
18.		Дохід, який виплачується компанією, що управляє активами інституту спільного інвестування, на розміщені активи відповідно до закону, включаючи дохід, що виплачується (нараховується) емітентом у результаті викупу (погашення) цінних паперів інституту спільного інвестування, який визначається як різниця між сумою, отриманою від викупу, та сумою коштів або вартістю майна, сплаченою платником податку продавцю (у тому числі емітенту) у зв'язку з придбанням таких цінних паперів, як компенсація їх вартості	18 %
19.		Дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами) відповідно до закону	18 %
20.		Дохід у вигляді відсотків (дисконту), отриманого власником облігацій від їх емітента відповідно до закону	18 %
21.		Дохід за сертифікатом фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий платником податку у результаті викупу (погашення) управителем сертифікатів фонду операцій з нерухомістю в порядку, визначеному в проспекті емісії сертифікатів	18 %
22.	пп. 167.5.1 пп. 167.5.3	Інвестиційний прибуток, включаючи прибуток від операцій з облігаціями внутрішніх державних позик, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти	18 %
23.	пп. 167.5.1 пп. 167.5.3 пп. 170.3.1	Роялті	18 %
24.	пп. 165.1.18	Дивіденди, нараховані на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою-резидентом, за умови, що таке нарахування не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	не оподатковуються
25.	пп. 167.5.1 пп. 167.5.2 пп. 167.5.3	Дивіденди по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування	18 %
26.	пп. 167.5.2	Дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами – неплатниками податку на прибуток підприємств	18 %
27.	пп. 167.5.2	Дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами – платниками податку на прибуток підприємств	5 %
28.	пп. 167.5.1 пп. 167.5.2 пп. 170.5.3	Дивіденди, нараховані платникові податку за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку	18 %
29.	пп. 170.4.3	Проценти та дисконтні доходи, нараховані на користь фізичних осіб з будь-яких інших доходів, ніж ті, що зазначені у пп. 170.4.1 п. 170.4 ст. 170 ПКУ	18 %
<b>Доходи, отримані у вигляді виграшів, призів</b>			
30.	пп. 170.6.2 п. 167.1	Виграші (призи) у лотерею	18 %
31.	пп. 170.6.3 п. 167.1	Виграші та призи, інші ніж виграші (призи) у лотерею	18 %
32.	пп. 165.1.39 п. 167.1	Грошові виплати переможцям та призерам спортивних змагань (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам)	18 %
33.		Призи переможцям та призерам спортивних змагань, якщо їх вартість перевищує 50% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних змагань міжнародного рівня, у тому числі спортсменам-інвалідам)	18 %

№ з/п	Підстава згідно ПКУ	Вид доходу	Ставка податку
<b>Доходи від операцій з майном</b>			
34.	п. 172.1	Дохід від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку, а також земельної ділянки та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад 3 роки або отриманого у спадщину	не оподатковується
35.	п. 172.2 п. 167.2	Дохід від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, зазначених у п. 172.1 ст. 172 ПКУ або від продажу об'єкта нерухомості, не зазначеного в п. 172.1 ст. 172 ПКУ.	5 %
36.	абз. 2. п. 172.2 п. 167.2	Дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва	5 %
37.	п. 173.1 п. 167.2	Дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року (виключення становить дохід від продажу одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда)	5 %
38.	п. 173.2	Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда	не оподатковується
39.	абз. 2. п. 173.2 п. 167.2	Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року двох та більше об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда	5 %
<b>Доходи, отримані в результаті прийняття у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових та немайнових прав</b>			
40.	пп. «а», 174.2.1	Вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	0 %
41.	пп. «б», 174.2.1	Вартість власності, такої як об'єкт нерухомості, об'єкт рухомого майна (предмет антикваріату або витвір мистецтва; природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння; будь-який транспортний засіб та приладдя до нього; інші види рухомого майна), готівка або кошти що зберігаються на рахунках спадкодавця, відкритих у банківських і небанківських фінансових установах, у тому числі депозитні (ощадні), іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, що успадковується особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування	0 %
42.		Вартість власності, такої як об'єкт нерухомості, об'єкт рухомого майна (предмет антикваріату або витвір мистецтва; природне дорогоцінне каміння чи дорогоцінний метал, прикраса з використанням дорогоцінних металів та/або природного дорогоцінного каміння; будь-який транспортний засіб та приладдя до нього; інші види рухомого майна), що успадковується дитиною-інвалідом	0 %
43.	пп. «в», 174.2.1	Грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 р. в установи Ощадбанку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадбанку України та колишнього Укрддержстраху протягом 1992–1994 років, погашення яких не відбулося, що успадковуються будь-яким спадкоємцем	0 %
44.	пп. 174.2.2 пп. 167.2	Вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	5 %
45.	пп. 174.2.3 пп. 167.1	Вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента	18 %
46.	пп. 165.1.39	Дарунки (а також призи переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50% однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року за винятком грошових виплат у будь-якій сумі	не оподатковуються
47.	абз. 2. п. 174.6	Кошти, майно, майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг, подаровані платнику податку, оподатковуються за правилами для оподаткування спадщини	0 %, 5 %, 18 %
<b>Доходи отримані нерезидентами та іноземні доходи</b>			
48.	пп. 170.10.1	Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів у залежності від виду отриманого доходу	за ставками, визначеними для резидентів
49.	пп. 170.11.1	Іноземні доходи	18 %

Відповідно до п. 164.1. ПКУ базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, тобто будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

У разі використання права платника податку на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід.

*Загальний оподатковуваний дохід* складається з доходів, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання), доходів, які оподатковуються у складі загального річного оподаткованого доходу, та доходів, які оподатковуються за іншими правилами, визначеними ПКУ.

*Загальний місячний оподатковуваний дохід* складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих (виплачених, наданих) протягом такого звітного податкового місяця.

*Загальний річний оподатковуваний дохід* дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності, та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Схематично механізм формування бази оподаткування ПДФО наведено на рис. 8.3.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах.

Під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів.

Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені ПКУ, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - Cп),$$

де К – коефіцієнт («натуральний» коефіцієнт);

Сп - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

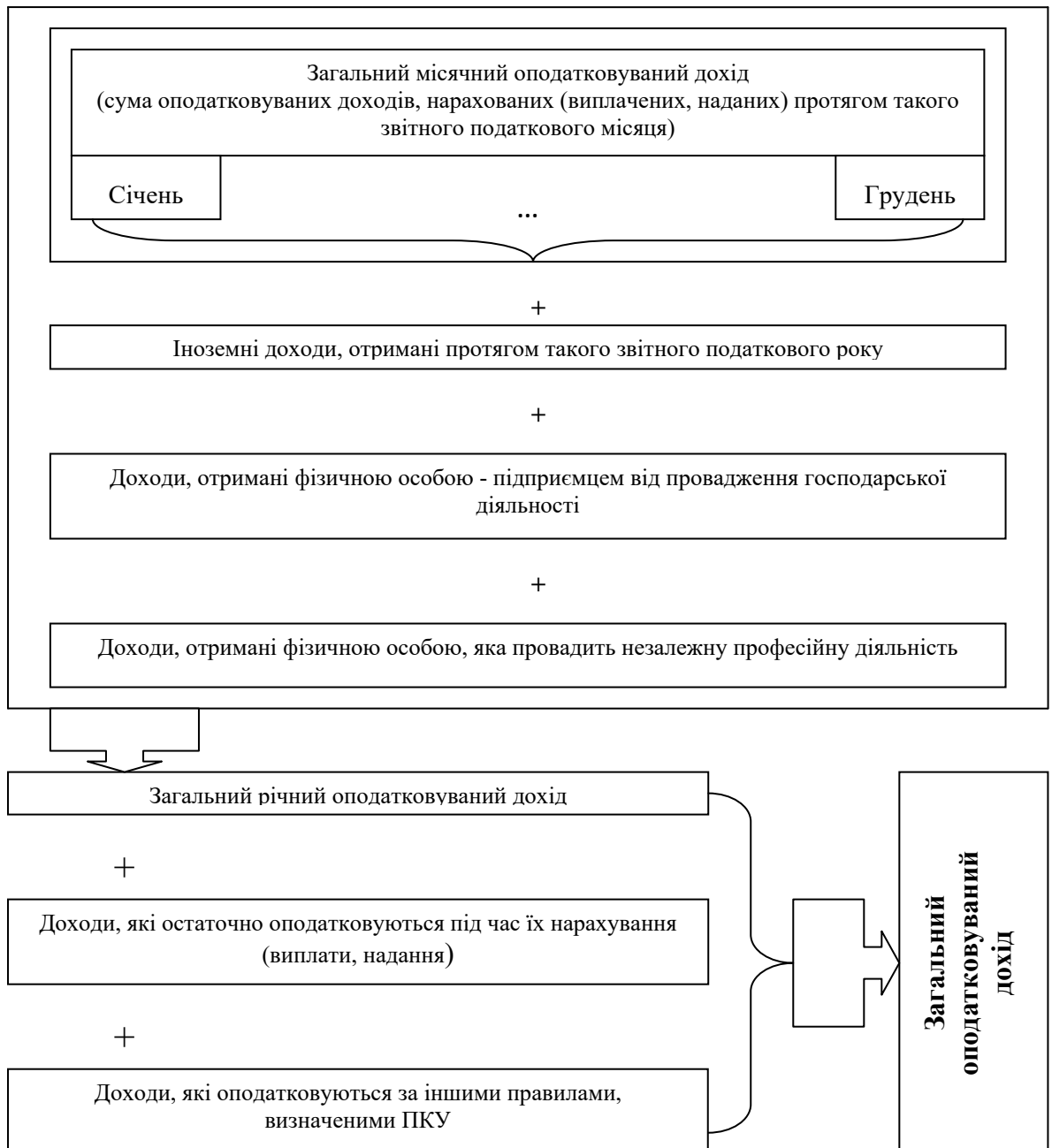
Розмір зазначеного коефіцієнта складає 1,2195121 (100: (100 - 18)).

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності (хоча згідно п. 164.6 ст. 164 ПКУ дотепер залишається норма про зменшення нарахованої заробітної плати на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який відповідно до



закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, незважаючи на те, що з 01.01.2016 р. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464 – VI зі змінами і доповненнями, діє у редакції за якою утримання єдиного соціального внеску із заробітної плати скасовано), страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, - обов’язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника.



**Рис. 8.3. Схема формування бази оподаткування ПДФО**

При нарахуванні доходів у вигляді винагороди за цивільно-правовими договорами за виконання робіт (надання послуг) база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди, зменшена на суму єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Механізм та специфіка формування бази оподаткування ПДФО деяких видів доходів наведений у таблиці 8.4.

**Таблиця 8.4**

**Механізм та специфіка формування бази оподаткування ПДФО залежно від виду доходів**

№ з/п	База оподаткування за видами доходів	Регламентация згідно ПКУ	Механізм визначення бази оподаткування
1.	База оподаткування для доходів, отриманих у формі заробітної плати	п. 164.6.	Нарахована заробітна плата – Податкова соціальна пільга (за наявності підстав)
2.	База оподаткування для доходів, отриманих у негрошовій формі	п. 164.5	Вартість доходу, розрахована за звичайними цінами × «Натуральний» коефіцієнт
3.	База оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської діяльності	п. 177.2	Загальний оподатковуваний дохід (виручка у грошовій та негрошовій формі) – Документально підтверджені витрати, пов'язані з господарською діяльністю
4.	База оподаткування для доходів, отриманих від незалежної професійної діяльності:	п. 178.3	Доход – Документально підтверджені витрати, необхідні для провадження певного виду незалежної професійної діяльності
4.1	- за наявності довідки про взяття на облік особи, яка провадить незалежну професійну діяльність		
4.2	- за відсутності довідки про взяття на облік особи, яка провадить незалежну професійну діяльність	п. 178.3	Доход отриманий від провадження незалежної професійної діяльності (без урахування витрат)
5.	База оподаткування коштів надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт	абз. 5. п. 164.5	Сума коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені строки × «Натуральний» коефіцієнт

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються:

1. доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);

2. суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;

3. доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

4. частина доходів від операцій з майном, розмір якої визначається згідно з

положеннями ст. 173-173 ПКУ;

5. дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі;

6. оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом згідно із ПКУ;

7. сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II ПКУ, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу.

8. пасивні доходи (крім доходів у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат), доходи у вигляді вигравшів, призів;

9. інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах;

10. дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна у межах, що оподатковується згідно з ПКУ;

11. сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 ст. 170 ПКУ;

12. кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;

13. доходи, що становлять позитивну різницю між:

➤ сумою коштів, отриманих платником податку внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду, крім випадків, коли платник податку одночасно передає кошти, отримані з фонду фінансування будівництва, в управління тому самому управителю у той самий або інший фонд фінансування будівництва;

➤ сумою коштів, отриманих платником податку від інших осіб внаслідок відступлення на їх користь права вимоги за договором про участь у фонді фінансування будівництва (у тому числі, якщо таке відступлення здійснено на підставі договору купівлі-продажу), та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду за цим договором;

14. дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди;

15. сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами

довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довічних пенсій) та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління, у випадках та розмірах, визначених пп. 170.8.2. п. 170.8 ст. 170 ПКУ;

16. сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), у тому числі, за договорами добровільного медичного страхування та за договором страхування додаткової пенсії, внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою - резидентом за платника податку чи на його користь;

17. дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ);

18. дохід, отриманий платником податку за зданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України.

19. суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року, - у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати.

20. інші доходи, крім тих, що не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу (ст. 165 ПКУ).

Водночас, до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу не включаються такі доходи (ст. 165 ПКУ):

1) сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом;

2) сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику та на боргові зобов'язання Національного банку України, а також сума доходів, отриманих нерезидентами у вигляді процентів, нарахованих на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями;

3) сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом;

4) сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та

відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються з урахуванням п. 170.7 ст. 170 ПКУ:

- а) творчими спілками їх членам у випадках, передбачених законом;
- б) Товариством Червоного Хреста України на користь отримувачів благодійної допомоги відповідно до закону;
- в) іншими неприбутковими організаціями (крім кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ) та благодійними фондами України, статус яких визначається відповідно до закону, на користь отримувачів таких виплат, крім будь-яких виплат або відшкодувань членам керівних органів таких організацій або фондів та пов'язаним з ними фізичним особам;
- г) сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика;
- 5) сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- б) сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом;
- 7) сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління;
- 8) сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку;
- 9) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надаються роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах.
- 10) сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;
- 11) кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт і розраховані згідно із п. 170.9 ст. 170 ПКУ, а також суми компенсаційних виплат в іноземній валюті, що виплачуються відповідно до закону працівникам дипломатичної служби, направленим у довготермінове відрядження;
- 12) вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна у порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів;
- 13) кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять

платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін з урахуванням норм Сімейного кодексу України;

14) аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, визначених згідно із Сімейним кодексом України;

15) кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), отримані платниками податку як дарунок з урахуванням чинних обмежень;

16) кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у негрошовій формі;

17) сума надміру сплачених грошових зобов'язань, страхових внесків з бюджетів або державних цільових страхових фондів згідно із законом, а також бюджетного відшкодування під час застосування права на податкову знижку, що повертається платнику податку;

18) дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою - резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів;

19) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку, у тому числі, але не виключно, для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних виробів, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів, за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця, в тому числі в частині витрат роботодавця на обов'язковий профілактичний огляд працівника та на вакцинацію працівника, спрямовану на профілактику захворювань в період загрози епідемії;

20) вартість вугілля та вугільних або торф'яних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України;

21) сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу, але не вище розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень, на кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше ніж три роки.

Якщо працівник припиняє трудові відносини з роботодавцем протягом періоду такого навчання або до закінчення третього календарного року від року, в якому закінчується таке навчання, сума, сплачена як компенсація вартості навчання, прирівнюється до додаткового блага, наданого такому працівнику протягом року, на який припадає таке припинення трудових відносин, та підлягає

оподаткуванню у загальному порядку;

22) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку:

а) будь-якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України, відповідним структурним підрозділом місцевої державної адміністрації, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування України або професійною спілкою;

б) роботодавцем такого померлого платника податку за його останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) у розмірі, що не перевищує подвійний розмір суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Сума перевищення за її наявності остаточно оподатковується під час її нарахування (виплати, надання);

23) вартість майна, а також сума грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування (у тому числі випускникам професійно-технічних навчальних закладів і вищих навчальних закладів I-IV рівнів акредитації), у порядку і розмірах, визначених Кабінетом Міністрів України;

24) доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України ;

25) сума доходу, отримана платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи, брухт кольорових металів, включаючи використані (виснажені) акумулятори електричні свинцево-кислотні (код 8548 10 21 00 згідно з УКТ ЗЕД), залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю (код 8548 10 91 00 згідно з УКТ ЗЕД), та брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України;

26) сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж сума, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

27) сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення;

28) сума страхової виплати, страхового відшкодування, викупна сума або їх частина, чи пенсійна виплата, отримана платником податку за договором довгострокового страхування життя, у тому числі страхування довічних пенсій, сума пенсійної виплати із системи недержавного пенсійного забезпечення, сума виплати за договором пенсійного вкладу, договором довірчого управління, укладеним з учасником фонду банківського управління;

29) основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, яка повертається йому, сума, яка отримується платником податку внаслідок продажу права вимоги на депозит, а

також основна сума кредиту, що отримується платником податку (протягом строку дії договору), у тому числі фінансового кредиту, забезпеченого заставою, на визначений строк та під проценти.

30) сума виплат громадянам України (їх спадкоємцям) грошових заощаджень, поміщених в період до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у такі державні цінні папери: облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої вигрешної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992-1994 років;

31) основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку;

32) прибуток від операцій з майном або інвестиційними активами, який не підлягає оподаткуванню згідно з відповідними положеннями ПКУ;

33) сума, отримана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;

34) вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або із знижкою відповідно до закону, а також сума державної підтримки на будівництво чи придбання доступного житла, яка надається платнику податку відповідно до законодавства.

35) вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку - члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;

36) дохід фізичної особи - підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування відповідно до ПКУ;

37) сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом;

38) вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та/або переможці змагань, конкурсів;

39) вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

40) сума доходу, отриманого платником податку внаслідок відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність в процесі приватизації в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним відповідно до закону, а також сума доходу, отриманого таким платником податку внаслідок відчуження земельних ділянок



сільськогосподарського призначення, земельних часток (паїв) за нормами безоплатної передачі, визначеними ст. 121 Земельного кодексу України залежно від їх призначення, та майнових паїв, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації;

41) доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат. Ознаки таких рахунків визначаються Національним банком України;

42) суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів та їх спілками платникам податку - учасникам конгресів, симпозіумів, зборів, конференцій, пленумів, з'їздів, фестивалів, виставок, концертів, реабілітаційних заходів, фізкультурно-спортивних заходів та конкурсів, які провадяться такими організаціями, як компенсація витрат на проживання, харчування та проїзд до місця проведення заходів та у зворотному напрямку;

43) сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи або дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування;

44) сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права;

45) вартість побічних лісових користувань для власного споживання (заготівля лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених Лісовим кодексом України);

47) сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються за рішенням професійної спілки, її об'єднання та/або організації професійної спілки, прийнятим в установленому порядку, на користь члена такої професійної спілки протягом року сукупно у розмірі, що не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень;

48) кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу, а також кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом;

49) інші доходи, які згідно з ПКУ не включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів у вигляді заробітної плати, є роботодавець (суб'єкт господарювання, фізична особа – підприємець), який виплачує такі доходи на користь платника податку.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з інших доходів, є:

а) податковий агент – для оподатковуваних доходів з джерела їх походження в Україні;

б) платник податку – для іноземних доходів та доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування, утримання або

сплати (перерахування) податку до бюджету.

Згідно з пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 розділу I ПКУ, податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб є юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента - юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений розділом IV ПКУ, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому ст. 18 та розділом IV ПКУ.

Податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи відповідну ставку податку.

Тобто, сума ПДФО, яка підлягає утриманню із суми відповідного доходу визначається наступним чином:

$$\sum \text{ПДФО} = \text{БО} \times \text{Сп},$$

де, БО – база оподаткування ПДФО;

Сп – ставка податку.

Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Строки сплати (перерахування) ПДФО до бюджету податковими агентами наведено у таблиці 8.5.

**Таблиця 8.5**

**Строки сплати (перерахування) ПДФО  
до бюджету податковими агентами**

<b>№ з/п</b>	<b>Види оподаткованого доходу</b>	<b>Строки сплати (перерахування) ПДФО</b>	<b>Підстава згідно ПКУ</b>
1.	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які виплачуються готівкою (за умови отримання коштів на такі виплати у банку)	Одночасно з поданням до банку документів на отримання коштів для виплати належних платникові податку доходів	пп. 168.1.2.
2.	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які перераховуються на банківський рахунок платника податку	Одночасно з перерахуванням належних платникові податку доходів на його банківський (картковий) рахунок	пп. 168.1.2.
3.	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які надаються у негрошовій формі чи виплачуються готівкою з каси	Протягом банківського дня, що настає за днем нарахування (виплати, надання) такого доходу	пп. 168.1.4.
4.	Заробітна плата відповідно до умов трудового договору (контракту), суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору, які нараховуються, але не виплачуються платнику податку	У строки, встановлені для місячного податкового періоду (до 30 числа місяця, що настає за місяцем нарахування доходу)	пп. 168.1.5.

Податок, утриманий з доходів резидентів та нерезидентів, зараховується до бюджету згідно з Бюджетним кодексом України. Такий порядок застосовується всіма юридичними особами, у тому числі такими, що мають філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що розташовані на території іншої територіальної громади, ніж така юридична особа, а також відокремленими підрозділами, яким в установленому порядку надано повноваження щодо нарахування, утримання і сплати (перерахування) до бюджету податку (далі - відокремлений підрозділ).

У разі прийняття рішення про створення відокремленого підрозділу юридична особа повідомляє про це контролюючі органи за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням таких новостворених підрозділів у встановленому порядку.

Суми податку на доходи, нараховані відокремленим підрозділом на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

У разі якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) податок на доходи фізичних осіб за такий відокремлений підрозділ, усі обов'язки податкового агента виконує юридична особа. Податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Юридична особа за своїм місцезнаходженням та місцезнаходженням не уповноважених сплачувати податок відокремлених підрозділів, відокремлений підрозділ, який уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету податок, за своїм місцезнаходженням одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податку доходів, сплачує (перераховує) суми утриманого податку на відповідні рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів за місцезнаходженням відокремлених підрозділів.

Фізична особа, відповідальна згідно з вимогами розділу IV ПКУ за нарахування та утримання податку, сплачує (перераховує) його до відповідного бюджету:

а) у разі коли така фізична особа є податковим агентом, - за місцем реєстрації у контролюючих органах;

б) у разі нотаріального посвідчення договорів купівлі-продажу майна резидентами та нерезидентами, посвідчення договорів дарування чи видачі свідоцтв про право на спадщину нерезидентам - за місцем нотаріального посвідчення таких договорів (одержання свідоцтв);

в) в інших випадках - за її податковою адресою;

Контроль за правильністю та своєчасністю сплати податку здійснює контролюючий орган за місцезнаходженням юридичної особи або її відокремленого підрозділу.

Відповідальність за своєчасне та повне перерахування сум податку до відповідного бюджету несе юридична особа або її відокремлений підрозділ, що нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід.

Роботодавець та/або податковий агент має право здійснювати перерахунок сум нарахованих доходів, утриманого податку за будь-який період та у будь-яких випадках для визначення правильності оподаткування, незалежно від того, чи має платник податку право на застосування податкової соціальної пільги.

Якщо внаслідок здійсненого перерахунку виникає недоплата утриманого

податку, то сума такої недоплати стягується роботодавцем за рахунок суми будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць, а у разі недостатності суми такого доходу – за рахунок оподаткування доходів наступних місяців, до повного погашення суми такої недоплати.

Якщо внаслідок проведення остаточного розрахунку з платником податку, який припиняє трудові відносини з роботодавцем, виникає сума недоплати, що перевищує суму оподатковуваного доходу платника податку за останній звітний період, то непогашена частина такої недоплати включається до складу податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного податкового року та сплачується самим платником.

### **8.3. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ОКРЕМИХ ВИДІВ ДОХОДІВ**

Класифікуючи доходи, які можуть бути нараховані (надані) суб'єктами господарювання фізичним особам, відносно яких такі суб'єкти господарювання є податковими агентами, можна визначити наступні їх види:

- 1) доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);
- 2) винагорода та інші виплати нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;
- 3) додаткові блага;
- 4) оплата вартості навчання та підвищення кваліфікації фізичних осіб;
- 5) кошти або вартість майна (послуг), що надаються як матеріальна допомога (допомога на лікування, нецільова благодійна допомога, цільова благодійна допомога, допомога на поховання);
- 6) дарунки;
- 7) несвоєчасно повернуті у встановлені законодавством строки кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт.

Кожен з визначених видів доходів має певну специфіку оподаткування, особливості якої слід розглянути детальніше.

*Доходи у вигляді заробітної плати.* Відповідно до п. 164.2 ПКУ до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту). Згідно з пп. 14.1.48 ПКУ заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом. Аналогічні складові заробітної плати визначені у Законі України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95 – ВР зі змінами і доповненнями, тобто, відповідно до ст. 2. даного Закону заробітна плата має таку структуру:

➤ основна заробітна плата (винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців);

➤ додаткова заробітна плата (винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці, яка включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним

законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій);

➤ інші заохочувальні та компенсаційні виплати (включають виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми).

Вичерпний перелік виплат, які належать до основної, додаткової заробітної плати й інших заохочувальних та компенсаційних виплат наведено в Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій Наказом Державного комітету статистики від 13 січня 2004 р. № 5.

Проте, аналізуючи норми ПКУ та Інструкції зі статистики заробітної плати, стає очевидним той факт, що для цілей оподаткування ПДФО поняття «заробітна плата» включає більший перелік виплат, ніж ті, що дійсно входять до фонду оплати праці згідно з Інструкцією (це, наприклад, стосується виплат, пов'язаних з тимчасовою втратою працездатності).

Доходи у вигляді заробітної плати, які включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (в розрізі структури заробітної плати, типової для більшості суб'єктів господарювання):

#### 1. Основна заробітна плата:

1.1. Винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

1.2. Оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника.

1.3. Оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення).

1.4. Оплата праці (включаючи гонорари) працівників, які не перебувають у штаті підприємства (за умови, що розрахунки проводяться підприємством безпосередньо з працівниками), за виконання робіт:

➤ згідно з договорами цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду (за винятком фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності);

➤ згідно з договорами між підприємствами про надання робочої сили (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику на підприємстві чи залучені на тимчасову роботу на період канікул).

#### 2. Фонд додаткової заробітної плати:

2.1. Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством, за:

- суміщення професій (посад);
- розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт; виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;
- роботу у важких і шкідливих умовах праці; роботу в нічний час;

- керівництво бригадою;
- класність водіям (машиністам) транспортних засобів;
- високі досягнення в праці або за виконання особливо важливої роботи;
- знання та використання в роботі іноземної мови;
- науковий ступінь кандидата або доктора наук з відповідної спеціальності;
- почесне звання «заслужений»;
- інші надбавки та доплати, передбачені чинним законодавством (в тому числі: за вислугу років; за престижність роботи; за використання в роботі дезінфікуючих засобів).

2.2. Премії, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування.

2.3. Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах та за розцінками, установленими чинним законодавством.

2.4. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.

2.5. Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

2.6. Оплата за невідпрацьований час:

- оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством;
- оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток;
- оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»;
- суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;
- оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;
- оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;
- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;
- оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;
- оплата простоїв не з вини працівника.

3. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми. До них належать:

3.1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги

по частковому безробіттю), брали участь у страйках.

3.2. Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер (зокрема: винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років; премії за виконання важливих та особливо важливих завдань; одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі).

3.3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення тощо).

3.4. Грошова (вихідна) допомога при виході на пенсію.

3.5. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі (оплата або дотації на харчування; вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок за рахунок коштів підприємства тощо).

Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку визначені у ст. 165 ПКУ, проте, ті з них, що пов'язані з трудовою діяльністю такого платника податку відповідно до умов трудового договору (контракту) і співвідносяться з поняттям «заробітна плата», включають суми соціальної матеріальної допомоги та страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (суми допомоги по вагітності та пологах, кошти, що надаються як допомога на поховання платника податку тощо). Винятки становлять виплати, пов'язані з тимчасовою втратою працездатності, в тому числі оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця.

Обчислення суми податку здійснюється щомісяця на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (або які підтверджують нарахування) доходів у вигляді заробітної плати та які включаються до загального місячного оподатковуваного доходу платника податку.

Відповідно до п. 29.1 ст. 29 ПКУ обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування (базою оподаткування є загальний місячний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, розглянутих нами вище) на ставку податку.

Отже, загальний місячний оподатковуваний дохід платника податку може складатися з декількох видів нарахованих йому виплат які включаються або не включаються до заробітної плати.

Процес утримання податку на доходи фізичних осіб проводиться в декілька етапів.

1-й етап. Визначення бази оподаткування у вигляді заробітної плати.

2-й етап. Визначення права працівника на ПСП. Як уже зазначалося, право на застосування ПСП до доходу у вигляді заробітної плати мають працівники, розмір заробітної плати яких протягом звітного місяця не перевищує розмір прожиткового мінімуму на працездатну особу, що діє на 1 січня звітного року, помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 гривень, або, у певних випадках, дана величина × кількість дітей. ПСП може застосовуватися до зарплати тільки за одним місцем роботи, за яким – має визначити працівник шляхом подання заяви про застосування пільги.

3-й етап. Визначення розміру оподатковуваного доходу працівника. З бази оподаткування вираховують ПСП (якщо працівник має право на її застосування) і

одержують об'єкт оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати.

4-й етап. Визначення суми податку на доходи фізичних осіб. Базу оподаткування множать на ставку податку у розмірі 18 %.

Під час нарахування доходу у вигляді заробітної плати в негрошовій формі слід враховувати норми п. 164.5 ПКУ, згідно з яким базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на «натуральний» коефіцієнт (див. п. 8.2. даної теми). При цьому, з метою визначення бази оподаткування ПДФО заробітна плата у негрошовій формі зменшуватиметься на суму ПСП після застосування «натурального» коефіцієнта.

*Винагорода та інші виплати нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору.* Відповідно до пп. 164.2.2 п. 164.2 ст. 164 ПКУ суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору (контракту) включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.

Основними видами цивільно-правових договорів, відповідно до Цивільного кодексу України є: договір підряду, договір про надання послуг, договір купівлі-продажу, договір перевезення вантажу, договір найму, договір позички, договір транспортного експедирування, договір зберігання, договір доручення, договір позики, договір дарування, договір комісії.

Для цілей оподаткування ПДФО суми доходів у вигляді винагород за цивільно-правовими договорами за виконані роботи (надані послуги) не є заробітною платою, оскільки вони не пов'язані з відносинами трудового найму. Отже, під час нарахування таких доходів база оподаткування визначається як нарахована сума такої винагороди (абз. другий п. 164.6 ст. 164 ПКУ).

До доходів, отриманих у вигляді винагород за цивільно-правовими договорами ПСП не застосовується.

Під час нарахування доходів, отриманих у вигляді винагород за цивільно-правовими договорами в негрошовій формі слід дотримуватись вимог п. 164.5 ПКУ, згідно з яким базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, помножена на «натуральний» коефіцієнт (див. п. 8.2. даної теми).

Оподаткування виплат за цивільно-правовими договорами здійснюється за ставкою 18%.

Винагорода за цивільно-правовим договором може виплачуватися авансом (до завершення виконання робіт чи надання послуг, складання акта), частково авансом, а частково після складання акта виконаних робіт (наданих послуг) або повністю після складання акта та виконання повного обсягу робіт або надання послуг. Якщо винагорода виплачується частинами, слід враховувати, що у момент нарахування доходу за цивільно-правовим договором (зокрема у момент підписання акта виконаних робіт (наданих послуг)), ПДФО необхідно обчислити з усієї суми доходу, зазначеної в договорі за ставкою 18%, з урахуванням уже утриманого податку із суми авансу. Суму ПДФО, розраховану виходячи із загальної суми доходу, що виплачується за цивільно-правовим договором може бути розділено на частини й утримано пропорційно виплачуваного доходу.

*Додаткове благо.* Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо, включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу згідно пп. 164.2.17 ПКУ.



Додаткові блага - кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є:

- заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму;

- винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку.

Доходи, які визнаються додатковим благом включають (пп. 164.2.17 ПКУ):

- а) вартість використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсація вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах;

- б) вартість майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених ПКУ для оподаткування прибутку підприємств;

- в) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;

Під терміном «послуги домашнього обслуговуючого персоналу» розуміються послуги з побутового обслуговування фізичної особи, членів її сім'ї або від імені чи за їх дорученням будь-якої третьої особи, включаючи ремонт або спорудження об'єктів рухомого чи нерухомого майна, що належить таким особам або використовується ними;

- г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом;

- г) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);

Безповоротна фінансова допомога (відповідно до пп. 14.1.257 ПКУ) це:

- сума коштів, передана платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладення таких договорів;

- сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитором позичальником після списання такої безнадійної заборгованості;

- сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності;

- основна сума кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також сума процентів, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних);

- сума процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги.

- д) основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його

сума перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року. Кредитор зобов'язаний повідомити платника податку - боржника шляхом направлення рекомендованого листа з повідомленням про вручення або шляхом укладення відповідного договору, або надання повідомлення боржнику під підпис особисто про прощення (анулювання) боргу та включити суму прощеного (анульованого) боргу до податкового розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, за підсумками звітного періоду, у якому такий борг було прощено. Боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації. У разі неповідомлення кредитором боржника про прощення (анулювання) боргу у порядку, визначеному цим підпунктом, такий кредитор зобов'язаний виконати всі обов'язки податкового агента щодо доходів, визначених цим підпунктом;

е) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку, крім сум не нарахованих процентів за користуванням кредитом (відповідно до Закону України «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей»).

Водночас, не є додатковим благом:

а) дохід, отриманий платником податку у вигляді вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсація вартості такого використання, якщо таке надання або компенсація зумовлені виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачені нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених межах;

б) доходи, одержані у формі та розмірах, що підлягають включенню роботодавцем до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, а також кошти, вартість послуг, проживання, проїзду, харчування, спортивного одягу, аксесуарів, взуття та інвентарю, колясок для інвалідів, у тому числі які призначені для участі інвалідів в фізкультурно-реабілітаційних та спортивних заходах, лікарських та медико-відновлюваних засобів та інших доходів, наданих (виплачених) платнику податку - учаснику спортивних (крім професійного спорту), фізкультурно-оздоровчих заходів, заходів з фізкультурно-оздоровчої діяльності та фізкультурно-спортивної реабілітації, що фінансуються з бюджету та/або бюджетними організаціями, іншими неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових організацій та установ на дату надання таких коштів;

в) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці» від 14.10.1992 р. № 2694 – XII зі змінами і доповненнями, спеціального (форменого) одягу та взуття, що надається роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (пп. 165.1.9).

Що стосується спецодягу, то він є власністю підприємства, а працівникові видається лише у тимчасове користування. Відтак, при звільненні працівник

зобов'язаний повернути його підприємству. Тому, у разі якщо працівник, якому був виданий спецодяг, припиняє трудові відносини з роботодавцем, і не повертає йому спеціальний (у тому числі формений) одяг, спеціальне взуття, граничний строк використання яких не настав, то вартість такого майна включається до складу місячного оподатковуваного доходу такого працівника як додаткове благо та підлягає оподаткуванню на загальних підставах.

Дохід, нарахований (наданий) платнику податку в грошовій формі у вигляді додаткового блага, включається до бази оподаткування у повному обсязі.

Якщо платник податку отримує дохід у вигляді додаткового блага у негрошовій формі, то відповідно до п. 164.5 ПКУ, базою оподаткування такого доходу буде його вартість, розрахована за звичайними цінами, помножена на «натуральний» коефіцієнт (див. п. 8.2. даної теми).

Оподаткування доходу, отриманого у вигляді додаткового блага здійснюється за ставкою 18%.

*Навчання та підвищення кваліфікації фізичних осіб.* Відповідно до пп. 165.1.21 п. 165.1 ст. 165 ПКУ сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу, але не вище розміру, визначеного в абзаці першому пп. 169.4.1 ПКУ п. 169.4 ст. 164 (сума, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.) на кожний повний або неповний місяць підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи, незалежно від того, чи перебуває ця особа у трудових відносинах з роботодавцем, але за умови, що вона уклала з ним письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання з відпрацювання у такого роботодавця після закінчення вищого та/або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше ніж три роки, не включається до розрахунку загальномісячного оподатковуваного доходу.

Крім того, не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку сума витрат роботодавця у зв'язку з перепідготовкою платника податку згідно із законом (підп. 165.1.37 п. 165.1 ст. 165 ПКУ).

Таким чином, сума сплачена підприємством на навчання (підготовку та перепідготовку) фізичної особи, не включається до його загального місячного оподатковуваного доходу у разі виконання наступних умов:

- навчання (підготовка або перепідготовка) фізичної особи має здійснюватися у вітчизняних вищих або професійно-технічних навчальних закладах;

- з фізичною особою (як працівником, так і не працівником) має бути укладено письмовий договір (контракт) про взяті зобов'язання відпрацювати у роботодавця після закінчення навчального закладу та отримання спеціальності (кваліфікації) не менш ніж три роки;

- сума оплати вартості навчання (підготовки або перепідготовки) у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. (у 2016 р. – 1930 грн.).

Якщо будь-яка з цих умов не виконується, витрати на навчання підлягають оподаткуванню.

У випадку, якщо місячна сума оплати навчання перевищує граничну суму (у

2016 р. – 1930 грн.), то податком на доходи фізичних осіб оподатковується лише сума перевищення.

У разі припинення фізичною особою трудових відносин з роботодавцем протягом періоду такого навчання або до закінчення третього календарного року від року, в якому закінчується таке навчання, сума, сплачена як компенсація вартості навчання, прирівнюється до додаткового блага, наданого такому працівнику протягом року, на який припадає таке припинення трудових відносин, та підлягає оподаткуванню у загальному порядку (підп. 165.1.21 п. 165.1 ст. 165 ПКУ). Виключенням є випадки, коли фізична особа повинна відшкодувати вартість навчання за договором (контрактом).

*Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як матеріальна допомога.* Відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати (Інструкція №5), розрізняють наступні види матеріальної допомоги:

1) матеріальна допомога, що має систематичний характер і надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом тощо) (пп. 2.3.3 Інструкції № 5);

2) матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання (п. 3.31 Інструкції № 5).

Матеріальна допомога, що має систематичний характер включається до фонду оплати праці, а виплати допомоги разового характеру до фонду оплати праці не належать. При цьому чинне податкове законодавство розрізняє матеріальну допомогу, яка підлягає оподаткуванню та матеріальну допомогу, яка не оподатковується.

Нормами ПКУ передбачена можливість надання працівникам наступних видів допомоги:

1) допомога на лікування та медичне обслуговування працівника (пп. 165.1.19 ПКУ);

2) благодійна допомога, яка для цілей оподаткування поділяється на цільову та нецільову (пп. 170.7.1. ПКУ). Цільовою є благодійна допомога, що надається під визначені умови та напрями її витрачання, а нецільовою вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів;

3) допомога на поховання (пп. 165.1.22 ПКУ).

Якщо матеріальна допомога має систематичний характер і надається всім або більшості працівників, при цьому її виплати передбачені Положеннями про оплату праці найманих працівників (колективним договором, галузевою угодою тощо), прийнятими згідно з нормами трудового законодавства, то така матеріальна допомога з метою оподаткування прирівнюється до заробітної плати (оскільки відповідно до пп. 14.1.48 ПКУ заробітна плата – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму, а згідно пп. 2.3.3. Інструкції №5 матеріальна допомога систематичного характеру включається до фонду оплати праці у складі інших заохочувальних та компенсаційних виплат) і вся сума такої допомоги включається до загального місячного оподаткованого доходу платника податку та оподатковується за ставкою 18% а також враховується під час визначення суми доходу у вигляді заробітної плати, яка дає право на застосування податкової соціальної пільги (п. 169.1 ПКУ).

Матеріальна допомога разового характеру має свої специфічні особливості

оподаткування, які залежать від виду такої допомоги (необхідність виплати такого виду допомоги виникає раптово, а рішення щодо можливості та величини її виплати (нарахування) приймається керівником підприємства на основі заяви працівника).

Матеріальна допомога разового характеру, яка не підлягає оподаткуванню включає:

1) допомогу на лікування та медичне обслуговування працівників.

Дана матеріальна допомога не оподатковується ПДФО у повному обсязі, оскільки за наявності підтвердних документів не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу згідно з нормами пп. 165.1.19 ПКУ. Підтвердними документами в цьому випадку є наступні:

➤ у разі компенсації вартості лікування – документи, які підтверджують необхідність такого лікування, а саме: довідки лікаря, виписки з амбулаторних карток, рахунок на оплату лікування, укладений договір на медичне обслуговування, квитанція ПКО та інші документи;

➤ у разі сплати вартості лікування безпосередньо медичній установі – договір з такою медичною установою, рахунок, акт виконаних робіт тощо.

У разі якщо працівником не надано підтвердних документів, така матеріальна допомога буде оподатковуватися ПДФО як додаткове благо.

2) благодійну допомогу цільового характеру.

Згідно з пп. «а» пп. 170.7.4 ПКУ цільова благодійна допомога не підлягає оподаткуванню ПДФО за умови, якщо така допомога надається резидентами – юридичними чи фізичним особами у будь-якій формі та надходить безпосередньо:

➤ закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, крім витрат на: косметичне лікування або косметичну хірургію; водолікування та геліотерапію, не пов'язані з хронічними захворюваннями; лікування та протезування зубів з використанням дорогоцінних металів, гальванопластики та порцеляни; аборти; операції з переміни статі; лікування венеричних захворювань; лікування тютюнової чи алкогольної залежності; придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, які не включені до переліку життєво необхідних тощо;

➤ протезно-ортопедичним підприємствам, реабілітаційним установам для компенсації вартості платних реабілітаційних послуг, технічних та інших засобів реабілітації, наданих платнику податку, визнаному інвалідом, або його дитині-інваліду.

3) благодійну допомогу нецільового характеру (у тому числі матеріальну).

Відповідно до пп. 170.7.3 ПКУ, нецільова благодійна допомога не включається до оподатковуваного доходу за умови, якщо така допомога:

➤ надається резидентами – юридичними або фізичними особами на користь платника податку;

➤ розмір допомоги не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1 ПКУ).

Отже, якщо розмір нецільової благодійної допомоги сукупно у 2016 році не перевищує 1930 грн., то така допомога не підлягає оподаткуванню ПДФО. Відповідно, якщо розмір такої допомоги перевищує встановлену межу (у 2016 р. – 1930,00 грн.), то з суми її перевищення необхідно утримувати ПДФО за ставкою

18%.

4) допомоги на поховання.

У разі дотримання умов визначених пп. «б» пп. 165.1.22 ПКУ допомога на поховання не включається до оподатковуваного доходу платника податку, якщо:

- допомога виплачується роботодавцем за останнім місцем роботи померлого платника податку (у тому числі перед виходом на пенсію);
- розмір допомоги не перевищує подвійний розмір суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (пп. 169.4.1 ПКУ).

Таким чином у 2016 р. не підлягає оподаткуванню допомога на поховання, якщо сума такої допомоги не перевищує 3860 грн. (1930 грн. × 2). У випадку перевищення розміру допомоги на поховання встановленого «граничного» розміру, сума перевищення остаточно оподатковується ПДФО під час її нарахування (виплати, надання) на загальних підставах за ставкою 18%. Якщо платнику податку надається допомога на поховання його померлого родича, то така допомога підлягає оподаткуванню ПДФО за ставкою 18% в повному обсязі.

*Дарунки.* Порядок оподаткування ПДФО дарунків, які отримують платники податку від роботодавця, залежить від того у якій формі вони надаються: у грошовій чи натуральній (негрошовій).

Відповідно до пп. 165.1.39 ПКУ не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі.

Отже, не підлягає оподаткуванню ПДФО дарунок, за умови одночасного дотримання наступних вимог:

- дарунок надається виключно у натуральній (негрошовій) формі;
- вартість дарунка не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року. У 2016 р. розмір вартості дарунка не повинен перевищувати 689 грн. (мінімальна заробітна плата на 01.01.2016 р. – 1378 грн. × 50% = 689 грн.).

У разі, коли вартість дарунка перевищує зазначений «граничний» розмір, сума перевищення підлягає оподаткуванню ПДФО за ставкою 18%. При цьому база оподаткування визначається як вартість такого дарунка, розрахована за звичайними цінами та помножена на «натуральний» коефіцієнт (див. п. 8.2. даної теми).

Дарунки працівникам, надані у формі грошових виплат, підлягають включенню до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу, незалежно від суми виплат та оподатковуються за ставкою 18%. Базою оподаткування для дарунку у грошовій формі буде сума таких грошових коштів.

*Несвоєчасно повернуті у встановлені законодавством строки кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт.*

Відповідно з нормами пп. 164.2.11. ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається сума надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт та не повернута у встановлені законодавством строки:

- а) на відрядження – у сумі, що перевищує суму витрат платника податку на таке відрядження;

б) під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх видала, - у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на виконання таких дій.

Не є доходом платника податку – фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, сума відшкодованих йому у встановленому законодавством порядку витрат на відрядження в межах фактичних витрат, а саме, на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті), оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень, оплату телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Зазначені вище витрати не є об'єктом оподаткування ПДФО лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

Включаються до оподаткованого доходу вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плата за видовищні заходи.

До оподаткованого доходу не включаються витрати на відрядження, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон - не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Будь-які витрати на відрядження не включаються до оподаткованого доходу платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає.

До суми перевищення не включаються та не оподатковуються документально підтверджені витрати, здійснені за рахунок готівкових чи безготівкових коштів, наданих платнику податку під звіт роботодавцем на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків, у встановлених межах, що здійснені таким платником та/або іншими особами з рекламними цілями.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок роботодавця до або під час подання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (звіт, подається за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику). Такий звіт подається до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок роботодавця.

Порядок повернення платником податку надміру витрачених коштів, виданих на відрядження або під звіт наведено у таблиці 8.6.

**Таблиця 8.6**

**Порядок повернення платником податку надміру витрачених коштів, виданих на відрядження або під звіт**

Напрями видачі коштів	Порядок отримання та терміни повернення коштів	
	Форма отримання коштів	Термін повернення коштів
На відрядження / Під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій	Готівкою із каси	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує відрядження (пп. 170.9.2 ПКУ)
	Готівкою із застосуванням платіжних карток	До закінчення 3-го банківського дня після завершення відрядження (пп. «а» пп. 170.9.3 ПКУ)
	У безготівковій формі із застосуванням платіжних карток	Не пізніше 10 банківських днів. За наявності поважних причин до 20 банківських днів (в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами) (пп. «б» пп. 170.9.3 ПКУ)

Сума надміру витрачених коштів, виданих на відрядження або під звіт, яка не здана у визначений строк, підлягає оподаткуванню ПДФО за ставкою 18% у повній сумі надміру витрачених коштів.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується роботодавцем за рахунок будь-якого оподаткованого доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а у разі недостатності суми доходу - за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

У разі коли платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з суб'єктом господарювання, що видав такі кошти, сума податку утримується за рахунок останньої виплати оподаткованого доходу під час проведення остаточного розрахунку, а у разі недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до податкового зобов'язання платника



податку за наслідками звітного (податкового) року.

Якщо повне утримання такої суми податку є неможливим внаслідок смерті платника податку чи визнання його судом безвісно відсутнім або оголошення його судом померлим, така сума утримується під час нарахування доходу за останній для такого платника податку податковий період, а в непогашеній частині визнається безнадійною до сплати.

#### ***8.4. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ, ОТРИМАНИХ ФІЗИЧНОЮ ОСОБОЮ – ПІДПРИЄМЦЕМ ВІД ПРОВАДЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ ЗАГАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ***

Загальна система оподаткування для фізичних осіб – підприємців є найскладнішою системою ведення бізнесу з точки зору обліку та звітності. Проте вона дає змогу займатися більшою кількістю видів діяльності, ніж спрощена система, та не має обмежень, притаманних спрощеній системі оподаткування. Доходи фізичних осіб – підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності оподатковуються за ставкою 18 відсотків.

Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи - підприємця. До переліку витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів, належать (ст. 177.4 ПКУ):

- витрати, до складу яких включається вартість сировини, матеріалів, товарів, що утворюють основу для виготовлення (продажу) продукції або товарів (надання робіт, послуг), купівельних матеріалів та комплектуючих, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку, які включають витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на оплату за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування податком на доходи фізичних осіб);

- обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам відповідно до законодавства, внески на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників;

- сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне страхування;

- інші витрати, до складу яких включаються витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності, до яких відносяться витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо

пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Фізичні особи - підприємці подають до органу державної податкової служби податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року протягом 60 календарних днів після закінчення звітного року, в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи.

Авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються підприємцем самостійно згідно з фактичними даними, зазначеними у Книзі обліку доходів і витрат, кожного календарного року та сплачуються до бюджету до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом (до 20 квітня, до 20 липня і до 20 жовтня). Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується. Якщо за результатом розрахунку авансового платежу за відповідний календарний квартал є від'ємне значення, то авансовий платіж за такий період не сплачується. Фізичні особи – підприємці, які зареєстровані протягом року, сплачують авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб у наступному звітному податковому році.

Остаточний розрахунок податку на доходи фізичних осіб за звітний рік здійснюється платником самостійно згідно з даними, зазначеними в річній податковій декларації, з урахуванням сплаченого ним протягом року податку на доходи фізичних осіб на підставі документального підтвердження факту його сплати. Надмірно сплачені суми податку на доходи фізичних осіб зараховуються в рахунок майбутніх платежів або повертаються фізичній особі – підприємцю.

У випадку коли інші суб'єкти господарської діяльності (юридичні особи, фізичні особи – підприємці) нараховують (виплачують) фізичній особі – підприємцю доходи від здійснення нею підприємницької діяльності, то такі суб'єкти господарської діяльності не утримують податок на доходи з доходів фізичної особи – підприємця при наданні копії документа про його державну реєстрацію. При цьому суб'єкти господарської діяльності при нарахуванні і виплаті доходів фізичним особам – підприємцям обов'язково зазначають суму доходу в податковій звітності (Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форми № 1 ДФ)) з ознакою коду доходу «157».

Фізична особа – підприємець на загальній системі оподаткування повинен вести книгу обліку доходів та витрат й мати підтверджуючі документи щодо походження товару.

Згідно п. 44.1. ПКУ платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Так, відповідно до ст. 177.10 ПКУ фізичні особи – підприємці зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат, у якій щоденно на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися у звітному періоді.

Форма Книги обліку доходів і витрат та порядок її ведення затверджено Наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи - підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення» № 482 від 16 вересня 2013 р., що наведено у таблиці 8.7.

Таблиця 8.7

**Книга обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування**

Період обліку (день, місяць, квартал, рік)	Сума доходу, отриманого від здійснення господарської діяльності або незалежної професійної діяльності	Сума повернутих коштів за товари (роботи, послуги)	Загальна сума отриманого доходу, яка підлягає декларуванню (гр. 2 – гр. 3)	Витрати, пов'язані з господарською діяльністю або провадженням незалежної професійної діяльності				Сума чистого оподаткованого доходу (гр. 4 – гр. 6 – гр. 7 – гр. 8)
				Реквізити документа, що підтверджує понесені витрати	Сума витрат, пов'язаних з придбанням товарів (робіт, послуг)	Витрати на оплату праці найманих осіб	Інші витрати, пов'язані з одержанням доходу	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Дата запису	Сума доходу, отриманого від здійснення господарської діяльності із сумарним підсумком за місяць, квартал, рік, зокрема кошти, що надійшли на поточний рахунок, в касу, сума заборгованості, за якою минув строк позовної давності, вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	Сума повернутих коштів за товари (роботи та послуги) та повернутої передоплати	Різниця між отриманим доходом та сумою повернутих коштів за товари (роботи, послуги)	Платіжні доручення, прибуткові касові ордери, квитанція, фіскальний чек, акт закупки (виконаних робіт, наданих послуг) та інші первинні документи, що засвідчують факт оплати товарів, робіт, послуг	Сума витрат, які документально підтверджені та безпосередньо пов'язані з отриманням доходу за підсумками дня	Сума витрат на оплату праці та нарахування на оплату праці найманих осіб, понесені у звітному місяці	Сума фактично понесених інших витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходу (витрати на сплату послуг, зв'язку, орендних та комунальних платежів тощо)	Різниця між сумою доходу та сумою понесених витрат від провадження господарської діяльності

Книга ведеться за вибором платника податку в паперовому або електронному вигляді.

У разі ведення Книги у паперовому вигляді фізична особа – підприємець зобов'язаний подати до контролюючого органу за основним місцем обліку примірник Книги, яка прошнурована, пронумерована, для реєстрації. Книга засвідчується підписом керівника або заступника керівника контролюючого органу та скріплюється печаткою.

У разі ведення Книги в електронній формі, фізична особа – підприємець формує заяву на отримання Книги і надсилає її до контролюючого органу засобами електронного зв'язку. Протягом 3 робочих днів контролюючий орган надсилає фізичній особі – підприємцю повідомлення про реєстрацію Книги, її реєстраційний номер та дату її реєстрації.

Записи у Книзі виконуються за підсумками робочого дня, протягом якого отримано дохід та документально підтверджені витрати.

Фізичні особи – підприємці, зареєстровані як платники податку на додану вартість, не включають до витрат і доходу суму податку на додану вартість.

Книги фізичної особи – підприємця зберігаються протягом 3 років після закінчення звітного періоду, в якому здійснено останній запис.

Фізичні особи - підприємці на загальній системі оподаткування подають до контролюючого органу річну податкову декларацію про майновий стан і доходи протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного податкового року. У податковій декларації про майновий стан і доходи фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування відображають всі свої доходи.

Форму Податкової декларації про майновий стан і доходи затверджено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової

декларації про майновий стан і доходи» № 859 від 02 жовтня 2015 р. Ця форма є єдиною всіх фізичних осіб – платників податку на доходи фізичних осіб, у тому числі для фізичних осіб – підприємців.

Єдиною відміною рисою при поданні податкової декларації про майновий стан і доходи фізичні особи - підприємця на загальній системі оподаткування є те, що в обов'язковому порядку разом з декларацією подають додаток Ф4 до податкової декларації про майновий стан і доходи. У додатку Ф4 наводиться інформація про отримані доходи і понесені витрати від підприємницької діяльності фізичної особи (для відображення інших доходів, отриманих фізичною особою не від підприємницької діяльності, передбачено додатки 1 – 3 до податкової декларації про майновий стан і доходи). Порядок заповнення додатку Ф 4 до податкової декларації про майновий стан і доходи фізичною особою – підприємцем наведено у таблиці 8.8.

**Таблиця 8.8**

**Порядок заповнення додатку Ф 4 до податкової декларації про майновий стан і доходи фізичною особою – підприємцем**

Назва колонки	Код колонки	Пояснення щодо заповнення
<b>I. ДОХОДИ ВІД ПРОВАДЖЕННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b>		
№ з/п	1	Вказується порядковий номер рядка
Назва виду економічної діяльності, від здійснення якого одержано дохід	2	Порядково наводиться назва видів діяльності згідно з КВЕД, від здійснення яких підприємцем отримано дохід у звітному періоді (пп. 1 п. 5 р. IV Наказу № 859)
Код виду економічної діяльності згідно з КВЕД	3	Порядково наводиться код виду економічної діяльності згідно з КВЕД, від здійснення якого підприємцем отримано дохід у звітному періоді (пп. 1 п. 5 р. IV Наказу № 859)
Сума одержаного доходу (грн., коп.)	4	Вказується сума одержаного доходу від провадження певного виду економічної діяльності (пп. 2 п. 5 р. IV Наказу № 859)
<b>Вартість документально підтверджених витрат, пов'язаних з господарською діяльністю (грн., коп.), у тому числі</b>		
вартість придбаних товарно-матеріальних цінностей, що реалізовані або використані під час виробництва продукції	5-7	У <b>колонках 5 – 7</b> вказується сума документально підтверджених витрат, пов'язаних з провадженням господарської діяльності (вартість придбаних товарно-матеріальних цінностей, що реалізовані або використані у виробництві продукції, витрати на оплату праці та нарахування на заробітну плату, інші витрати, включаючи вартість виконаних робіт, наданих послуг). ФОП, які зареєстровані протягом року в установленому законом порядку або перейшли із спрощеної системи оподаткування на загальну систему оподаткування, зазначають результати провадження господарської діяльності за результатами звітного кварталу (доходи, отримані від провадження господарської діяльності, вартість документально підтверджених витрат, пов'язаних з господарською діяльністю, сума чистого оподатковуваного доходу). Значення <b>колонок 5 – 7</b> дорівнюють значенням відповідних граф Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть ФОП згідно з п. 177.10 ПКУ (пп. 3 п. 5 р. IV Наказу № 859)
Сума чистого оподатковуваного доходу (грн., коп.) (графа 4 - графа 5 - графа 6 - графа 7) (грн., коп.)	8	Вказується сума чистого оподатковуваного доходу (пп. 4 п. 5 р. IV Наказу № 859), яка розраховується за такою формулою: графа 4 – графа 5 – графа 6 – графа 7
Місяці, протягом яких фізичною особою – підприємцем одержано доходи від провадження підприємницької діяльності		Вказується кількість місяців, протягом яких ФОП одержувала доходи від підприємницької діяльності, зазначається арабськими цифрами від 1 до 12 (пп. 5 п. 5 р. IV Наказу № 859)

Назва колонки	Код колонки	Пояснення щодо заповнення
<b>II. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ / ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ</b>		
Розмір середньомісячного річного оподатковуваного доходу (графа 8 / кількість календарних місяців, протягом яких отримано такі доходи)	1	Вказується розмір середньомісячного річного оподатковуваного доходу, який розраховується як сума загальних місячних доходів, поділена на кількість календарних місяців, протягом яких платником податку було одержано такі доходи у податковому (звітному) році, за який здійснюється декларування, за такою формулою: підсумкове значення графи 8 розділу I поділене на рядок «кількість календарних місяців, протягом яких одержано доходи від підприємницької діяльності» (пп. 6 п. 5 р. IV Наказу № 859)
Сума перевищення середньомісячного річного оподатковуваного доходу над граничним розміром доходу, встановленим абзацом першим п. 167.1 ПКУ (додатний результат різниці між значенням рядка 1 та граничним розміром доходу, встановленим абзацом першим п. 167.1 ПКУ)	2	Вказується сума перевищення середньомісячного річного оподатковуваного доходу над граничним розміром доходу, встановленим абз. першим п. 167.1 ПКУ. Значення рядка 2 дорівнює додатному результату різниці між значенням <b>рядка 1</b> та граничним розміром доходу, встановленим абз. першим п. 167.1 ПКУ. У разі якщо різниця має від'ємний результат, то значення рядка 2 дорівнює нулю (пп. 7 п. 5 р. IV Наказу № 859)
Сума податку на доходи фізичних осіб $((15 \% \times (\text{рядок 1} - \text{рядок 2}) + 20 \% \times \text{рядок 2}) \times \text{кількість календарних місяців, протягом яких одержано такі доходи})$	3	Вказується сума податку на доходи фізичних осіб – підприємців, розрахованого з чистого оподатковуваного доходу за ставками, визначеними п. 167.1 ПКУ (пп. 8 п. 5 р. IV Наказу № 859). Значення рядка 3 розраховується за такою формулою: $((\text{рядок 1} - \text{рядок 2}) \times 15 \% + (\text{рядок 2} \times 20 \%)) \times \text{рядок «кількість календарних місяців, протягом яких одержано такі доходи»}$
Загальна річна сума авансових платежів з податку на доходи фізичних осіб за попередній звітний період (рядок 6 додатка Ф4 попереднього звітного періоду $\times$ на кількість кварталів)	4	Вказується загальна річна сума авансових платежів з ПДФО за попередній звітний період (пп. 9 п. 5 р. IV Наказу № 859). Значення рядка 4 розраховується за такою формулою: $\text{рядок 6 додатка Ф4 попереднього звітного періоду} \times \text{кількість кварталів, за якими платником податків розраховані авансові платежі згідно з пп. 177.5.1 ПКУ}$
Розрахунки з бюджетом з податку на доходи фізичних осіб:	5	X
сума податку, що підлягає сплаті до бюджету (додатне значення (рядок 3 - рядок 4))	5.1	Вказується сума податку на доходи ФОП, що підлягає сплаті до бюджету у разі, якщо за результатами остаточного розрахунку отримується додатне значення суми податку (пп. 10 п. 5 р. IV Наказу № 859). Сума податкових зобов'язань з ПДФО розраховується як різниця між значеннями рядка 3 та рядка 4
сума надмірно сплаченого податку, що підлягає зарахуванню в рахунок майбутніх платежів або поверненню платнику згідно з п. 177.5.3 ПКУ (від'ємне значення (рядок 3 - рядок 4)) (значення вказується без знака «-»)	5.2	Вказується сума надміру сплаченого ПДФО ФОП у разі, якщо за результатами остаточного розрахунку отримується від'ємне значення суми податку. У разі заповнення рядка 5.2 додатка Ф4 значення вказується без знака «-». Надмірно сплачені суми податку підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку або поверненню платнику податку в порядку, передбаченому ПКУ (пп. 11 п. 5 р. IV Наказу № 859)
Розмір квартальних авансових платежів з податку, що підлягають сплаті до бюджету у наступному за звітним році (рядок 3 $\times$ 25 %)	6	Зазначається розмір авансових платежів з ПДФО, що підлягають сплаті до бюджету відповідно до пп. 177.5.1 ПКУ. <b>Авансові платежі</b> з ПДФО розраховуються платником податку самостійно згідно з фактичними даними, зазначеними у Книзі обліку доходів і витрат, кожного календарного

Назва колонки	Код колонки	Пояснення щодо заповнення
		кварталу та сплачуються до бюджету до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом (до 20 квітня, до 20 липня і до 20 жовтня). Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується. Якщо результатом розрахунку авансового платежу за відповідний календарний квартал є від'ємне значення, то авансовий платіж за такий період не сплачується
Розрахунки з бюджетом з військового збору:	7	X
сума військового збору, що підлягає сплаті до бюджету розраховується самостійно платником податків за результатами звітного року (загальна сума граfi 8 розділу I × на ставку збору (1,5 %))	7.1	Вказується сума <b>військового збору</b> , що підлягає сплаті до бюджету самостійно платником податків за результатами звітного року. Податкове зобов'язання з військового збору розраховується за такою формулою: загальна сума граfi 8 розділу I × на ставку збору, встановлену пп. 1.3 п. 16 <sup>1</sup> підп. 10 р. XX ПКУ (пп. 13 п. 5 р. IV Наказу № 859)

Фізичні особи – підприємці, які зареєстровані протягом року в установленому законом порядку або перейшли із спрощеної системи оподаткування на загальну систему оподаткування, подають декларацію за результатами звітного кварталу, в якому розпочато таку діяльність або відбувся перехід на загальну систему оподаткування та вказують номер відповідного кварталу арабськими цифрами від 1 до 3.

Показники додатка Ф4 заповнюються в гривнях з копійками. Дані, зазначені в додатку Ф4, повинні збігатися з даними, зазначеними у рядку 10.7 розділу II податкової декларації про майновий стан і доходи.

### **8.5. ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО ПОДАННЯ ПОДАТКОВОГО РОЗРАХУНКУ З ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ПОРЯДОК ПОДАННЯ ДЕКЛАРАЦІЇ ПРО МАЙНОВИЙ СТАН І ДОХОДИ (ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ)**

Всі податкові агенти, що нараховують і виплачують доходи на користь платників податку на доходи фізичних осіб обов'язково подають до контролюючого органу Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку за формою, що затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р. Податковий розрахунок – документ, який свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та сплаченого податку. На підставі відомостей щодо сум утриманого та сплаченого податку, які зазначаються у податковому розрахунку, нарахування податкового зобов'язання не проводиться.

Податковий розрахунок за формою № 1ДФ подається окремо за кожний

квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається. Якщо останній день терміну подання податкового розрахунку припадає на вихідний чи святковий день то останнім днем терміну вважається наступний за вихідним або святковим операційний (банківський) день. Якщо до закінчення граничного строку подання форми № 1ДФ податковий агент виявляє помилки в раніше поданому за поточний звітний період розрахунку, він має подати новий розрахунок з виправленими показниками за такий самий звітний період. Штрафні санкції та адміністративні штрафи в такому разі не застосовуються.

Податковий розрахунок за формою № 1ДФ подається в один із таких способів:

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента у порядку, визначеному законодавством;
- на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;
- на паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не перевищує десяти.

Податковий розрахунок готується у двох примірниках. Один примірник подається до контролюючого органу. Другий – з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в контролюючому органі, повертається податковому агенту.

Подання податкового розрахунку засобами електронного зв'язку в електронній формі здійснюється відповідно до порядку підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку.

Податкові агенти – юридичні особи подають форму № 1ДФ до органу ДФС за своїм місцезнаходженням або місцезнаходженням їх відокремлених підрозділів. Фізичні особи-підприємці та самозайняті особи – за своєю податковою адресою, тобто місцем проживання, за яким фізичну особу взято на облік як платника податків.

Порядок заповнення податкового розрахунку форми № 1 ДФ наведено у таблиці 8.9.

**Таблиця 8.9**

**Порядок заповнення податкового розрахунку форми №1ДФ**

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Тип податкового розрахунку	<p>У реквізиті:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ «Звітний» проставляється позначка «х», якщо подається Податковий розрахунок за звітний період;</li> <li>➤ «Звітний новий» проставляється позначка «х», якщо в поданому раніше звітному Податковому розрахунку була допущена помилка і вона виправляється шляхом подання нового Податкового розрахунку до настання граничного терміну його подання;</li> <li>➤ «Уточнюючий» ставиться позначка «х», якщо подається уточнюючий Податковий розрахунок (з метою уточнення показників поданого раніше розрахунку пізніше граничного терміну подання)</li> </ul> <p>Порядок заповнення Звітнього нового та Уточнюючого податкових розрахунків однаковий. Звітний новий та Уточнюючий податкові розрахунки подаються на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку і містять інформацію лише за рядками й реквізитами, які уточнюються</p>

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Податковий номер юридичної особи (податковий номер або серія та номер паспорта самозайнятої фізичної особи)	У даному реквізиті зазначається <b>податковий номер юридичної особи</b> - податкового агента, податковий номер або серія та номер паспорта фізичної особи - податкового агента (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті), яка подає Податковий розрахунок. Заповнення клітинок проводиться <b>зліва направо</b> (для юридичних осіб <b>доповнюється зліва нулями до восьми цифр</b> , якщо значущих цифр менше 8)
Звітний період	У реквізиті «Звітний період» вказується порядковий номер звітного кварталу і рік. Звітний період вказується <b>арабськими цифрами</b>
Працювало трудовими договорами (контрактами) за	У реквізиті «Працювало за трудовими договорами (контрактами)» проставляється кількість працівників юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи, які працюють за трудовими договорами (контрактами) у звітному кварталі та яким нараховано дохід. <b>Якщо протягом звітного періоду кількість працівників змінювалась у зв'язку із прийняттям та звільненням з місця роботи, то в реквізиті «Працювало за трудовими договорами» зазначається максимальна кількість працівників, які фактично працювали за трудовими договорами протягом звітного кварталу. До реквізиту «Працювало за трудовими договорами (контрактами)» також включаються зовнішні сумісники, оскільки з ними відповідно до ч. 2 ст. 21 КЗпП укладаються трудові договори (контракти). Реквізит «Працювало за трудовими договорами (контрактами)» заповнюється тільки в разі наявності у юридичної особи чи у самозайнятої фізичної особи найманих працівників і тільки для першої порції.</b> Оскільки Уточнюючий податковий розрахунок подається на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку, при поданні Уточнюючого податкового розрахунку необхідно зазначити номер порції навпроти напису «Порція» та заповнити реквізити «Працювало за трудовими договорами» та «Працювало за цивільно-правовими договорами». При поданні уточнюючого податкового розрахунку проставляється той номер порції, який був проставлений у поданому раніше податковому розрахунку
Працювало цивільно-правовими договорами за	У реквізиті «Працювало за цивільно-правовими договорами» зазначається кількість працівників, які працювали у звітному кварталі за договорами цивільно-правового характеру. Реквізит «Працювало за цивільно-правовими договорами» заповнюється <b>тільки в разі наявності у юридичної особи чи у самозайнятої фізичної особи найманих працівників і тільки для першої порції</b> Податкового розрахунку. <b>ФОП, які виконували роботи згідно з цивільно-правовими договорами, кількості працівників до кількості «працюючих за цивільно-правовими договорами» не включаються.</b> Оскільки Уточнюючий податковий розрахунок подається на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку, при поданні Уточнюючого податкового розрахунку необхідно зазначити номер порції навпроти напису «Порція» та заповнити реквізити «Працювало за трудовими договорами» та «Працювало за цивільно-правовими договорами» При поданні уточнюючого податкового розрахунку проставляється той номер порції, який був проставлений у поданому раніше податковому розрахунку
ПОРЦІЯ №	У реквізиті «ПОРЦІЯ №» проставляється номер порції. Податковий розрахунок подається податковими агентами із штатною чисельністю працівників: ➤ до 1000 осіб – єдиним документом на всіх працюючих з обов'язковим заповненням їх податкових номерів або серії та номера паспорта – <b>однією порцією</b> ; ➤ більше 1000 осіб – можливе подання Податкового розрахунку <b>кількома порціями</b> , кожна з яких являє собою окремий Податковий розрахунок зі своїм номером. У разі якщо <b>відокремлений підрозділ юридичної особи</b> не уповноважений нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, Податковий розрахунок у вигляді <b>окремої порції</b> за такий підрозділ <b>подає юридична особа</b> до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням та надсилає <b>копію такого розрахунку</b> до контролюючого органу за <b>місцезнаходженням</b> такого відокремленого підрозділу. <b>Строк подання останньої порції не повинен перевищувати встановленого строку подання податкового розрахунку.</b> <b>Аркуші окремого податкового розрахунку зшиваються.</b> Оскільки Уточнюючий податковий розрахунок подається на підставі інформації з попередньо поданого Податкового розрахунку, при поданні Уточнюючого податкового розрахунку необхідно зазначити номер порції навпроти напису «Порція» та заповнити реквізити «Працювало за трудовими договорами» та «Працювало за цивільно-правовими договорами». При поданні уточнюючого податкового розрахунку проставляється той номер порції, який був проставлений у поданому раніше податковому розрахунку
<b>Розділ I. Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку</b>	
№ з/п (графа 1)	У <b>графі 1</b> відображається порядковий номер рядка, що заповнюється
Податковий номер або серія та номер паспорта (графа 2)	У <b>графі 2</b> відображається реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта фізичної особи (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті), про яку надається інформація в Податковому розрахунку. Заповнення клітинок у графі 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта» податкового розрахунку за ф. 1ДФ проводиться зліва направо, пропуски (пробіли) при цьому не допускаються. Мінімальна кількість знаків у даній графі – 8. Податковому агенту не потрібно у графі 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта» податкового розрахунку за ф. 1ДФ доповнювати зліва направо нулями інформацію про серію та номер паспорта фізичної особи



Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
Сума нарахованого доходу (грн., коп.) (графа 3 а)	<p>У <b>графі 3а</b> відображається (за звітний квартал) дохід, який нараховано фізичній особі відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів.</p> <p>У <b>разі нарахування доходу його відображення</b> у графі 3а є <b>обов'язковим</b> незалежно від того, виплачені такі доходи чи ні.</p> <p><b>Нарахований дохід відображається повністю, без вирахування</b> ПДФО, суми ЄСВ, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, суми ПСП за її наявності.</p> <p>Сума нарахованого доходу у графі 3а відображається у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p>У <b>разі повної та своєчасної виплати заробітної плати за звітний квартал гр. 3 = гр. 3а</b> без вирахування ПДФО, суми ЄСВ, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, - обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, суми ПСП за її наявності</p>
Сума виплаченого доходу (грн., коп.) (графа 3)	<p>У <b>графі 3</b> відображається сума фактично виплаченого фізичній особі доходу у розрізі ознак доходів і ПСП.</p> <p>Заробітна плата, що виплачується у встановлені терміни в наступному місяці, повинна бути відображена в <b>податковому розрахунку за той період, у який входить попередній місяць, за який заробітну плату було нараховано.</b></p> <p>Наприклад, до податкового розрахунку за I квартал входить заробітна плата за січень, яка нарахована у січні та виплачена в лютому, за лютий (нарахована у лютому та виплачена в березні), за березень (нарахована в березні та виплачена у квітні).</p> <p>Сума виплаченого доходу у графі 3 відображається у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками)</p>
Сума утриманого податку (грн., коп.) / нарахованого (графа 4 а)	<p>У <b>графі 4а</b> відображається сума ПДФО, нарахованого та утриманого з доходу, нарахованого фізичній особі в розрізі ознак доходу і ПСП. Сума нарахованого ПДФО у графі 4а відображається у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками)</p>
Сума утриманого податку (грн., коп.) / перерахованого (графа 4)	<p>У <b>графі 4</b> відображається фактична сума перерахованого ПДФО до бюджету.</p> <p>Сума перерахованого до бюджету ПДФО у графі 4 відображається у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p>Сума податку, що <b>перераховується у встановлені терміни до бюджету у наступному місяці</b>, повинна бути відображена в Податковому розрахунку за той період у який входить попередній місяць, за який здійснено перерахування податку.</p> <p>Наприклад, до графі 4 Податкового розрахунку за I квартал входить сума податку за січень, яка нарахована у січні та перерахована у лютому, за лютий (нарахована у лютому та перерахована у березні), за березень (нарахована у березні та перерахована у квітні).</p> <p>Якщо заробітна плата виплачується несвоєчасно (у наступному кварталі), то незважаючи на те, що ПДФО перераховується до бюджету у законодавчо встановлені строки (протягом 30-ти календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходів) сума фактично перерахованого до бюджету податку відображається у графі 4 Податкового розрахунку за наступний квартал</p>
Ознака доходу (графа 5)	<p>У <b>графі 5</b> зазначається ознака доходу згідно з «Довідником ознак доходів для заповнення ф. № 1ДФ».</p> <p>Ознака доходу визначається до нарахованого доходу (у Податковому розрахунку відображаються всі види доходів незалежно від того, підлягають вони оподаткуванню ПДФО чи ні). Якщо <b>доходи виплачуються у звітному кварталі не в повному обсязі</b> і їх остаточна виплата буде здійснюватись у наступних кварталах, ознака доходу в разі виплати повинна вказуватись відповідно до нарахованого в попередньому кварталі доходу.</p> <p><b>Щодо кожної фізичної особи</b> потрібно заповнювати <b>стільки рядків, скільки ознак доходів вона має</b>. Про кожну <b>ознаку доходу</b> фізичній особі потрібно заповнювати <b>тільки один рядок</b> з обов'язковим заповненням графі 2.</p> <p><b>Заробітна плата</b> в цілях оподаткування ПДФО – основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати і винагороди, що виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму відповідно до закону (пп. 14.1.48 ПКУ)</p>
Дата прийняття на роботу (дд/мм/рррр) (графа 6)	<p>У <b>графі 6</b> вказується дата прийняття на роботу тільки для тих працівників, які були прийняті у звітному кварталі.</p> <p>Для фізичних осіб, які не змінювали місця роботи у звітному періоді, графі 6 та 7 не заповнюються.</p> <p>У разі <b>неодноразового прийняття фізичної особи на роботу і її звільнення</b> з роботи у звітному кварталі про таку особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки разів інформація про зміну місця роботи особи зустрічається у звітному кварталі</p>
Дата звільнення з роботи (дд/мм/рр) (графа 7)	<p>У <b>графі 7</b> зазначається дата звільнення з роботи (число, порядковий номер місяця, рік) тільки для тих працівників, які були звільнені у звітному кварталі.</p> <p>Для фізичних осіб, які не змінювали місця роботи у звітному періоді, графі 6 та 7 не заповнюються.</p> <p>У разі <b>неодноразового прийняття фізичної особи на роботу і її звільнення</b> з роботи у звітному кварталі про таку особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки разів інформація про зміну місця роботи особи зустрічається у звітному кварталі</p>
Ознака податкової соціальної пільги (графа 8)	<p>У <b>графі 8</b> відображається ознака податкової соціальної пільги згідно з Довідником ознак податкових соціальних пільг.</p> <p>Графа 8 заповнюється <b>тільки для фізичних осіб, які мали пільги щодо податку у звітному періоді</b> згідно із законодавством за місцем отримання основного доходу. <b>За відсутності у фізичної особи пільг</b> у звітному періоді, графа 8 <b>прокреслюється</b>.</p> <p>При заповненні графі 8 слід враховувати ту ознаку пільги, яка відповідає нарахованому доходу.</p> <p>Допускається <b>наявність кількох рядків з однією ознакою доходу тільки у разі наявності у фізичної особи кількох ознак пільг</b> за такою ознакою доходу (наявність різних пільг у кожному з трьох місяців кварталу).</p>

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
	<p><b>101</b> – у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць) станом на 1 січня звітного (податкового) року;</p> <p><b>102</b> – у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги «101»;</p> <p><b>103</b> – у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги «101»;</p> <p><b>104</b> – у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги «101» для платника, що утримує двох чи більше дітей віком до 18 років</p>
Ознака (0, 1) (граф 9)	<p><b>Графа 9</b> заповнюється тільки для Податкового розрахунку з позначкою «Звітний новий» та «Уточнюючий»:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ для виключення одного помилкового рядка з попередньо введеної інформації потрібно повторити всі графи такого рядка і у графі 9 указати «1» - на виключення рядка;</li> <li>➤ для введення нового або пропущеного рядка потрібно повністю заповнити всі його графи і у графі 9 указати «0» - на введення рядка;</li> <li>➤ для заміни одного помилкового рядка іншим потрібно виключити помилкову інформацію (див. вище) та ввести правильну інформацію (див. вище), тобто повністю заповнити два рядки, один з яких виключає попередню внесену інформацію, а другий вносить правильну інформацію. У такому разі в першому рядку в графі 9 указується «1» - рядок на виключення, а в другому – «0» - рядок на введення</li> </ul>
Рядок «Всього»	<p>У рядку «Всього» розділу I вказується загальна сума:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ нарахованого доходу (за графою 3а);</li> <li>➤ виплаченого доходу (за графою 3);</li> <li>➤ нарахованого податку (за графою 4а);</li> <li>➤ перерахованого податку (за графою 4).</li> </ul> <p>У разі подання уточнюючого Податкового розрахунку та заповнення рядків на вилучення одного помилкового рядка з попередньо введеної інформації та введення нового або пропущеного рядка підсумковий рядок «Всього» по гр. 3а, 3, 4а та 4 не заповнюється</p>
<b>Розділ II. Оподаткування процентів, вигравішів (призів) у лотерею та військовий збір</b>	
Оподаткування процентів	<p><b>Рядок «Оподаткування процентів»</b> заповнюється податковими агентами, зокрема банками, кредитними спілками, які у звітному кварталі нараховували доходи у вигляді процентів.</p> <p>У рядку «Оподаткування процентів» зазначається загальна сума доходу, нарахованого у вигляді процентів, загальна сума нарахованого та перерахованого до бюджету ПДФО.</p> <p>Суми доходу у вигляді процентів та ПДФО відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p><b>Відомості про фізичну особу - платника податку, якій нараховані доходи у вигляді процентів, не зазначаються</b></p>
Оподаткування процентів виключення	<p><b>Рядок «Оподаткування процентів – виключення»</b> призначено для коригування раніше поданої звітності.</p> <p>У разі подання Податкового розрахунку з відміткою «Звітний новий» чи «Уточнюючий» для виключення помилкового рядка з попередньо введеної інформації у рядку «Оподаткування процентів – виключення» повторюються показники граф помилкового рядка, а в рядку «Оподаткування процентів» вказуються правильні дані</p>
Оподаткування вигравішів (призів) у лотерею	<p><b>Рядок «Оподаткування вигравішів (призів) у лотерею»</b> заповнюється податковими агентами, операторами лотерей, які у звітному кварталі нараховували доходи у вигляді вигравішів (призів) у лотерею.</p> <p>У рядку «Оподаткування вигравішів (призів) у лотерею» зазначається загальна сума доходу, нарахованого та виплаченого у вигляді вигравішів (призів) у лотерею, загальна сума нарахованого та перерахованого до бюджету ПДФО.</p> <p>Суми доходу у вигляді вигравішів (призів) у лотерею та ПДФО відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).</p> <p><b>Відомості про фізичну особу - платника податку, якій нараховані доходи у вигляді вигравішів (призів) у лотерею, не зазначаються</b></p>
Оподаткування вигравішів (призів) у лотерею виключення	<p><b>Рядок «Оподаткування вигравішів (призів) у лотерею – виключення»</b> призначено для коригування раніше поданої звітності.</p> <p>У разі подання Податкового розрахунку з відміткою «Звітний новий» чи «Уточнюючий» для виключення помилкового рядка з попередньо введеної інформації у рядку «Оподаткування вигравішів (призів) у лотерею – виключення» повторюються показники граф помилкового рядка, а в рядку «Оподаткування вигравішів (призів) у лотерею» вказуються правильні дані</p>
Військовий збір	<p><b>Рядок «Військовий збір»</b> заповнюється всіма податковими агентами, які у звітному кварталі нараховували доходи, з яких утримується військовий збір. Перелік доходів, з яких утримується військовий збір, наведено у довіднику «Оподаткування виплат працівникам». У графі «Загальна сума нарахованого доходу (грн., коп.)» вказується загальна сума нарахованого протягом звітного кварталу всім фізичним особам доходу, з якого утримують військовий збір.</p> <p>Якщо фізичній особі нараховували неоподатковуваний дохід, який у розділі I відображався окремим рядком з відповідною ознакою доходу, то в розділі II такий дохід не відображають.</p> <p>У графі «Загальна сума виплаченого доходу (грн., коп.)» вказується загальна сума виплаченого протягом звітного кварталу всім фізичним особам доходу, з якого утримують військовий збір.</p> <p>Якщо у звітному кварталі фізичним особам нараховувався дохід у вигляді заробітної плати, що була своєчасно виплачена, то показник графі «Загальна сума нарахованого доходу» і показник графі «Загальна сума виплаченого доходу» дорівнюватимуть.</p> <p>Якщо ж фізичній особі нараховувались доходи, відмінні від заробітної плати, то у графі «Загальна сума виплаченого доходу» вказується фактична виплата доходу (що може відрізнитись від нарахованої виплати).</p> <p>У графі «Загальна сума утриманого податку, збору (грн., коп.) нарахованого» вказується загальна сума утриманого зі всіх фізичних осіб військового збору протягом звітного кварталу.</p> <p>У графі «Загальна сума утриманого податку, збору (грн., коп.) перерахованого» вказується загальна сума військового збору, фактично перерахованого до бюджету протягом звітного кварталу.</p>

Найменування рядка	Пояснення щодо заповнення
	Якщо у звітному кварталі фізичним особам нараховувався дохід у вигляді заробітної плати, що була своєчасно виплачена, то показник графі «Загальна сума утриманого податку, збору нарахованого» і показник графі «Загальна сума утриманого податку, збору перерахованого» дорівнюватимуть. Якщо ж фізичній особі нараховувались доходи, відмінні від заробітної плати, то у графі «Загальна сума утриманого податку, збору перерахованого» вказується фактична сплата військового збору (що може відрізнятися від нарахованої суми військового збору). Суми доходу, з якого утримується військовий збір та військового збору відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками). <b>Відомості про фізичну особу - платника податку, якій нараховані доходи, з яких утримується військовий збір, не зазначаються</b>
Військовий збір - виключення	<b>Рядок «Військовий збір – виключення»</b> призначено для коригування раніше поданої звітності. У разі подання Податкового розрахунку з відміткою «Звітний новий» чи «Уточнюючий» для виключення помилкового рядка з попередньо введені інформації у рядку «Військовий збір – виключення» повторюються показники граф помилкового рядка, а в рядку «Військовий збір» вказуються правильні дані
Кількість рядків (розділ I)	У полі «Кількість рядків (розділ I)» вказується кількість заповнених рядків розділу I. При цьому рядок «Всього» до загальної кількості рядків не враховується
Кількість фізичних осіб (розділ I)	У полі «Кількість фізичних осіб (розділ I)» вказується кількість фізичних осіб, на яких подано інформацію
Кількість сторінок	У полі «Кількість сторінок» вказується кількість сторінок Податкового розрахунку
Дата подання	У полі «Дата подання» проставляється дата подання Податкового розрахунку податковим агентом

Ознаки доходів нарахованих (виплачених) фізичним особам наведено у таблиці 8.10.

Таблиця 8.10

### Довідник ознак доходів фізичних осіб

Код	Сутність доходів	Дохід
101	Доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту), крім доходів, зазначених в абзаці третьому п. 4 підрозділу 1 розділу XX ПКУ (п. 164.2.1 ПКУ)	Заробітна плата, нарахована (виплачена)
102	Суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору, крім доходів, зазначених в абзаці третьому п. 4 підрозділу 1 розділу XX ПКУ (п. 164.2.2 ПКУ)	Виплати відповідно до умов цивільно-правового договору
103	Доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та притриманні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та притриманні до них права, у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу (п. 164.2.3 ПКУ)	Роялті, у тому числі одержувані спадкоємцями
104	Частина доходів від операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна згідно з положеннями ст. 172, п. 164.2.4 ПКУ	Продаж (обмін) нерухомого майна згідно зі ст. 172 ПКУ
105	Частина доходів від операцій з продажу або обміну об'єктів рухомого майна згідно з положеннями ст. 173 ПКУ (п. 164.2.4 ПКУ)	Продаж (обмін) рухомого майна згідно зі ст. 173 ПКУ
106	Дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та користування), визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ПКУ (п. 164.2.5 ПКУ)	Надання майна в лізинг, оренду або суборенду згідно з п. 170.1 ПКУ
107	Сума заборгованості платника податку за укладенням ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 01 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з розділом II Кодексу, що встановлює порядок стягнення заборгованості з податків, зборів і погашення податкового боргу (п. 164.2.7 ПКУ)	Заборгованість, за якою минув строк позовної давності
108	Доходи, отримані внаслідок реалізації заставленого майна, майна платника податку при зверненні стягнення фінансовою установою на таке майно у зв'язку з невиконанням платником податку своїх зобов'язань за договором кредиту (позики) (п. 165.1.16 ПКУ)	Дохід від фінансової установи після реалізації заставленого майна
109	Дохід у вигляді дивідендів (крім дивідендів, визначених у п. 165.1.18 ПКУ) (п. 164.2.8 ПКУ)	Дивіденди, крім тих, що не змінюють пропорцій (часток) участі
110	Дохід у вигляді процентів (крім процентів, визначених у п. 165.1.2 та 165.1.41 ПКУ) (п. 164.2.8 ПКУ)	Проценти
111	Дохід у вигляді виграшів та призів (крім виграшів та призів у лотерею) (п. 164.2.8 ПКУ)	Виграші та призи, крім виграшів та призів у лотерею
112	Інвестиційний прибуток (дохід) від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, крім доходу від операцій, зазначених у п. 165.1.2, 165.1.40 і 165.1.52 ПКУ (п. 164.2.9, п. 170.2.2 ПКУ)	Інвестиційний прибуток (дохід) від операцій з інвестиційними активами

Код	Сутність доходів	Дохід
113	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від члена сім'ї першого ступеня споріднення відповідно до п. «а» 174.2.1 ПКУ та п. 174.6 (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від члена сім'ї першого ступеня споріднення
114	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення, відповідно до п. 174.2.2 та п. 174.6 ПКУ (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від фізичної особи, що не є членом сім'ї першого ступеня споріднення
115	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав від нерезидента або отриманий нерезидентом відповідно до п.174.2.3 та п. 174.6 ПКУ (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) від нерезидента або отриманий нерезидентом
116	Дохід, отриманий платником податку, який є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, унаслідок прийняття у спадщину чи дарунок об'єкта нерухомого або рухомого майна, готівки або коштів та об'єкта нерухомого або рухомого майна, що успадковуються (отримуються як дарунок) дитиною-інвалідом відповідно до п. «б» 174.2.1 та п. 174.6 ПКУ (п. 164.2.1 та п. 165.1.15 ПКУ)	Дохід, отриманий у спадщину (подарований) платником, який є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування
117	Дохід, отриманий платником податку унаслідок прийняття ним у спадщину чи дарунок грошових заощаджень, поміщених до 02 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої вигащної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР), та грошових заощаджень громадян України, поміщених в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992 - 1994 років, погашення яких не відбулося, відповідно до п. «в» 174.2.1 та п. 174.6 (п. 164.2.10 та п. 165.1.15 ПКУ)	Заощадження, поміщені до 02 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, погашення яких не відбулося
118	Сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки, розмір якої обчислюється відповідно до п. 170.9 (п. 164.2.11 ПКУ)	Надміру витрачені кошти на відрядження або під звіт
119	Доходи, виплачені фізичній особі з фонду фінансування будівництва (п. 164.2.13 ПКУ)	Виплати з фонду фінансування будівництва
120	Дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди (п. 164.2.14 ПКУ)	Неустойки, штрафи або пеня
121	Сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя (у тому числі за договорами страхування довгочасних пенсій), у випадках та розмірах, визначених п. 170.8.2 та 170.8.3 (п. 164.2.15 та п. 165.1.28 ПКУ)	Страхові виплати (ДСЖ)
122	Сума пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами недержавного пенсійного забезпечення у випадках та розмірах, визначених п. 170.8.2 та 170.8.3 (п. 164.2.15 та п. 165.1.28 ПКУ)	Пенсійні виплати (НПЗ)
123	Сума виплат, що сплачуються платнику податку за договорами пенсійного вкладу у випадках та розмірах, визначених п. 170.8.2 та 170.8.3 (п. 164.2.15 та п. 165.1.28 ПКУ)	Виплати з пенсійних вкладів (ПВ)
124	Сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена за платника податку чи на його користь будь-якою особою-резидентом (крім роботодавця-резидента) (п. 164.2.16, крім п. «в» 164.2.16 ПКУ)	Пенсійні внески, страхові внески (премії) за платника податку
125	Сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена за платника податку чи на його користь роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами довгострокового страхування життя або недержавного пенсійного забезпечення платника податку (п. «в» 164.2.16 ПКУ)	Пенсійні внески, страхові внески (премії) за платника податку, сплачені роботодавцем-резидентом
126	Дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ) (п. 164.2.17 ПКУ)	Додаткове благо
127	Інші доходи, крім сум грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, державної пожежної охорони, органів і підрозділів цивільного захисту, податкової міліції у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби (п. 164.2.20 та п. 165.1.49 ПКУ)	Інші доходи
128	Сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів, суми допомоги по вагітності та пологах), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом (п. 165.1.1 ПКУ)	Соціальні виплати з відповідних бюджетів

Код	Сутність доходів	Дохід
129	Сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, та на боргові зобов'язання Національного банку України (п. 165.1.2 ПКУ)	Доходи від цінних паперів, емітованих центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику
130	Сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом (п. 165.1.3 ПКУ)	Сума шкоди, завданої внаслідок Чорнобильської катастрофи
131	Сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються з урахуванням п. 170.7 ПКУ, зокрема творчими спілками їх членам, Товариством Червоного Хреста України, іншими неприбутковими організаціями та благодійними фондами України, сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика (п. 165.1.4 ПКУ)	Виплати творчими спілками та іншими неприбутковими організаціями та благодійними фондами
132	Сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (п. 165.1.5 ПКУ)	Внески на обов'язкове страхування, інші, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
133	Сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вноситься за рахунок його роботодавця, у розмірах, визначених законом (п. 165.1.6 ПКУ)	Сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
134	Сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, - обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління (п. 165.1.7 ПКУ)	Страхові внески до Накопичувального фонду, обов'язкові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління
135	Сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку (п. 165.1.8 ПКУ)	Кошти, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації
136	Вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування та іншого майна, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надаються роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах (п. 165.1.9 ПКУ)	Майно, надане роботодавцем безоплатно або у тимчасове користування в межах закону
137	Сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (п. 165.1.10 ПКУ)	Грошове або майнове забезпечення військовослужбовців строкової служби
138	Вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна у порядку, встановленому законом, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів (п. 165.1.12 ПКУ)	Вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна
139	Кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін з урахуванням норм Сімейного кодексу України (п. 165.1.13 ПКУ)	Кошти або вартість майна, які надходять внаслідок поділу власності подружжя
140	Аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін (п. 165.1.14 ПКУ)	Аліменти
141	Кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у негрошовій формі (п. 165.1.16 ПКУ)	Компенсація вартості майна, примусово відчуженого державою
142	Дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою - резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів (п. 165.1.18 ПКУ)	Дивіденди у вигляді акцій, які не змінюють участі
143	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця (п. 165.1.19 ПКУ)	Допомога на лікування та медичне обслуговування
144	Вартість вугілля та вугільних, торф'яних брикетів, безоплатно наданих платнику податку в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України (п. 165.1.20 ПКУ)	Вартість безоплатно наданого вугілля, вугільних та торф'яних брикетів
145	Сума, сплачена роботодавцем на користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за фізичну особу для підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи (п. 165.1.21 ПКУ)	Вартість підготовки чи перепідготовки платника податку
146	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку будь-якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України, відповідним структурним підрозділом місцевої державної адміністрації, фондами загальнообов'язкового державного	Допомога на поховання

Код	Сутність доходів	Дохід
	соціального страхування України або професійною спілкою, роботодавцем за його останнім місцем роботи (п. 165.1.22 ПКУ)	
147	Вартість майна, а також сума грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування (у тому числі випускникам професійно-технічних навчальних закладів і вищих навчальних закладів I - IV рівнів акредитації) п. 165.1.23 ПКУ)	Майно, що надається дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування
148	Доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, крім продукції тваринництва груп 1 - 5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД (п. 165.1.24 ПКУ)	Доходи від продажу сільськогосподарської продукції, крім продукції тваринництва
149	Сума доходу, отримана за здані (продані) вторинну сировину, побутові відходи, брухт кольорових металів, включаючи використані (виснажені) акумулятори електричні свинцево-кислотні, залишки та брухт електричних акумуляторів із вмістом свинцю, та брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України (п. 165.1.25 ПКУ)	Доходи від вторинної сировини, побутових відходів, брухту кольорових металів, брухту дорогоцінних металів, проданого НБУ
150	Сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту (п. 165.1.26 ПКУ)	Сума стипендії
151	Сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого, ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення (п. 165.1.27 ПКУ)	Страхові виплати за договором, іншим, ніж ДСЖ або НПС
152	Сума виплат платникам податку (їх спадкоємцям) грошових заощаджень, поміщених у період до 02 січня 1992 р. в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у такі державні цінні папери: облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 р., облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 р., державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992 - 1994 років (п. 165.1.30 ПКУ)	Сума виплат заощаджень, поміщених до 02 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, погашення яких не відбулося
153	Основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку (п. 165.1.31 ПКУ)	Сума поворотної фінансової допомоги
154	Сума, отримана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою (п. 165.1.33 ПКУ)	Сума доходу від донорства
155	Вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або зі знижкою відповідно до закону, а також сума державної підтримки на будівництво чи придбання доступного житла, яка надається платнику податку відповідно до законодавства (п. 165.1.34 ПКУ)	Вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності
156	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або зі знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку - члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування (п. 165.1.35 ПКУ)	Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України
157	Дохід, виплачений самозайнятій особі (п. 165.1.36, ст. 177 та ст. 178 ПКУ)	Дохід, виплачений самозайнятій особі
158	Сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку згідно із законом (п. 165.1.37 ПКУ)	Витрати роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою)
159	Вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та переможці змагань, конкурсів (п. 165.1.38 ПКУ)	Вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів
160	Вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань), якщо їх вартість не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (п. 165.1.39 ПКУ)	Вартість призів переможцям та призерам спортивних змагань
161	Сума доходу, отриманого платником податку внаслідок відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність у процесі приватизації в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним відповідно до закону, а також сума доходу, отриманого таким платником податку внаслідок відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення, земельних часток (паїв) та майнових паїв, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації згідно з нормами земельного законодавства (п. 165.1.40 ПКУ)	Дохід, отриманий внаслідок відчуження земельних ділянок, отриманих у власність у процесі приватизації
162	Доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат (п. 165.1.41 ПКУ)	Проценти на поточні банківські рахунки, за якими здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги
163	Суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів та їх спілками платникам податку - учасникам конгресів, симпозіумів, зборів,	Суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів

Код	Сутність доходів	Дохід
	конференцій, пленумів, з'їздів, фестивалів, виставок, концертів, реабілітаційних заходів, фізкультурно-спортивних заходів та конкурсів, які проводяться такими організаціями, як компенсація витрат на проживання, харчування та проїзд до місця проведення заходів та у зворотному напрямку (п. 165.1.42 ПКУ)	
164	Сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи, або дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування (п. 165.1.43 ПКУ)	Сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи
165	Вартість побічних лісових користувань для власного споживання (заготівля лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених Лісовим кодексом України) (п. 165.1.45 ПКУ)	Вартість побічних лісових користувань для власного споживання
167	Сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються за рішенням професійної спілки, її об'єднання та організації професійної спілки, прийнятим в установленому порядку, на користь члена такої професійної спілки (п. 165.1.47 ПКУ)	Виплати чи відшкодування, які здійснюються професійними спілками своїм членам
168	Кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу, а також кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом; розмір (сума, вартість) паю, що повертається члену сільськогосподарського виробничого кооперативу у разі припинення ним членства в кооперативі (п. 165.1.48 ПКУ)	Доходи від кооперативних виплат та від одержання паю
169	Сума благодійної допомоги, у тому числі гуманітарна допомога, яка надходить на користь платника податку у вигляді коштів або майна (безоплатно виконаної роботи, наданої послуги) (п. 170.7 ПКУ)	Благодійна, у тому числі гуманітарна, допомога
170	Доходи з джерелом їх походження в Україні, виплачені нерезиденту іншим нерезидентом (п. 170.10 ПКУ, крім п. 170.10.5 ПКУ)	Доходи в Україні, отримані нерезидентом від нерезидента
171	Доходи, отримані платником податку у вигляді плати (відсотків), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки (п. 170.12 ПКУ)	Плата (відсотки), що розподіляється(ються) на пайові членські внески членів кредитної спілки
172	Доходи, що були нараховані платнику податку відповідно до умов трудового або цивільно-правового договору та згодом перераховані на його пенсійний вклад або на його рахунок учасника фонду банківського управління, відкритий відповідно до закону, як під час їх нарахування, так і під час їх перерахування на такий вклад або такий рахунок (абзац третій п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Доходи, перераховані на пенсійний вклад або на рахунок учасника фонду банківського управління
173	Кошти, що нараховуються та вносяться особою, яка не є платником податку, або її працедавцем (третьою особою) на користь платника податку на пенсійний вклад або рахунок учасника фонду банківського управління такого платника податку (абзац четвертий п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Кошти, які вносяться третьою особою на пенсійний вклад платника
174	Кошти, перераховані фізичною особою до власного пенсійного вкладу чи на власний рахунок у фонді банківського управління або до пенсійного вкладу чи на рахунок у фонді банківського управління членів сім'ї такої фізичної особи першого ступеня споріднення (абзац п'ятий п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Кошти, які вносяться особою на пенсійний вклад платника чи на рахунок у фонді банківського управління
175	Доходи, нараховані платнику податку за договором пенсійного вкладу або за договором довірчого управління, укладеним з уповноваженим банком відповідно до закону (абзац шостий п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Доходи за договором пенсійного вкладу або за договором довірчого управління
176	Кошти, що відповідно до закону, який регулює питання створення та функціонування фондів банківського управління, виплачуються в період дії цього закону фізичним особам згідно з договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління, та договорами пенсійних вкладів, укладеними в період проведення такого експерименту (абзац перший п. 4 підрозд. 1 розд. XX ПКУ)	Кошти, виплачені відповідно до закону, що регулює питання створення та функціонування фондів банківського управління
177	Доходи з джерелом їх походження в Україні, виплачені нерезиденту від участі в гострольних заходах (п. 170.10.5 ПКУ)	Доходи в Україні нерезидентів від участі у гострольних заходах
178	Сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи - емітента корпоративних прав в обмін на такі корпоративні права (п. 165.1.44 ПКУ)	Сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду
179	Доходи, отримані від продажу власної продукції тваринництва груп 1 - 5, 15, 16 та 41 УКТ ЗЕД (п. 165.1.24 ПКУ)	Доходи від продажу продукції тваринництва
180	Дохід, отриманий платником податку за зданих (проданих) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданих Національному банку України (п. 164.2.18 ПКУ)	Доходи від брухту дорогоцінних металів
181	Доходи від операцій з конвертації цінних паперів у разі, якщо їх обмін здійснюється за звичайними цінами або за вартістю чистих активів у розрахунок на один цінний папір, які не призводять до відчуження інвестицій та проводяться з цінними паперами ІСІ, що перебувають в управлінні однієї компанії з управління активами (п. 165.1.50 ПКУ)	Доходи від операцій з конвертації цінних паперів
182	Доходи від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів), пов'язаних з переходом права власності на такі валютні цінності, за виключенням доходів, оподаткування яких прямо передбачено нормами розд. IV ПКУ (п. 165.1.51 ПКУ)	Доходи від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів)
183	Інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями Національного банку України та казначейськими зобов'язаннями України, емітованими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує	Інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями НБУ та казначейськими зобов'язаннями України,

Код	Сутність доходів	Дохід
	формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, у тому числі від зміни курсу іноземної валюти (п. 165.1.52 ПКУ)	емітованими центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику
184	Суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує три розміри мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 01 січня звітного податкового року, - у частині такого перевищення (п. 164.2.19 ПКУ)	Суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує три розміри мінімальної заробітної плати, у частині такого перевищення
185	Сума грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, державної пожежної охорони, органів і підрозділів цивільного захисту, податкової міліції у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби, з якої утримується податок на доходи фізичних осіб (п. 164.2.20 та п. 168.5 ПКУ)	Сума грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями

Звітний новий та уточнюючий податкові розрахунки заповнюються однаково. Ці податкові розрахунки подають на підставі інформації з попередньо поданого податкового розрахунку. В них міститься інформація лише за рядками та реквізитами, які уточнюють. Для заповнення також використовують інформацію з повідомлень про виявлені помилки, які надсилають контролюючі органи до податкового агента.

Алгоритм виправлення помилки в розрахунку за формою №1 ДФ визначено в п. 4.4 Порядку №4. Причому порядок виправлення помилок у розділі I та розділі II дещо відрізняється, а саме:

- для вилучення одного помилкового рядка з попередньо введеною інформацією потрібно повторити всі графи такого рядка і в графі 9 зазначити «1» – на вилучення рядка;
- для введення нового або пропущеного рядка потрібно повністю заповнити всі його графи і в графі 9 зазначити «0» – на введення рядка;
- для заміни одного помилкового рядка іншим потрібно вилучити помилкову інформацію та ввести правильну. Інакше кажучи, потрібно заповнити два рядки, один з яких вилучає попередньо внесену інформацію, а другий вносить правильну. Тоді в першому рядку в графі 9 зазначають «1» – рядок на вилучення, а в другому зазначають «0» – рядок на введення.

Виправляти помилки у розділі II набагато простіше. Для вилучення помилкової інформації уже передбачено окремий рядок. Щоб видалити неправильну інформацію про оподаткування процентів та вигравів (призів) у лотерею, а також про суми військового збору, потрібно попередньо введену помилкову інформацію зазначити у такому рядку, а правильну інформацію навести в рядку без позначки «виключення».

Платник податку на доходи фізичних осіб подає річну декларацію про майновий стан і доходи. Обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається, якщо такий платник податку отримував доходи виключно (ст. 179.2 ПКУ) :

- від податкових агентів, які не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу;
- від податкових агентів незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу;
- від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів за якими був сплачений податок;



- у вигляді об'єктів спадщини, які відповідно оподатковуються за нульовою ставкою податку та з яких сплачено податок на доходи фізичних осіб;
- у вигляді дивідендів по акціям та корпоративних прав.

Фізичні особи, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до контролюючого органу податкову декларацію не пізніше 60 календарних днів, що передуює виїзду. Контролюючий орган протягом 30 календарних днів після надходження податкової декларації зобов'язаний перевірити визначене податкове зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб і видати довідку про сплату або відсутність податкових зобов'язань для пред'явлення до органів митного контролю.

Не подають податку декларацію про майновий стан і доходи фізичні особи:

- незалежно від виду та суми отриманих доходів фізичних осіб, які є малолітніми (неповнолітніми) особами або недієздатними особами і при цьому перебувають на повному утриманні інших осіб (у тому числі батьків) та держави станом на кінець звітного податкового року;
- перебувають під арештом або є затриманими чи засудженими до позбавлення волі, перебувають у полоні або ув'язненні на території інших держав на кінець граничного строку подання декларації;
- перебувають у розшуку станом на кінець звітного податкового року;
- перебувають на строковій військовій службі станом на кінець звітного податкового періоду;
- інших випадках.

Податкова декларація про майновий стан і доходи заповнюється фізичними особами самостійно. Фізичні особи зобов'язані самостійно до 1 серпня року, що настає за звітним, сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій такою особою податковій декларації.

Сума, що має бути повернена платнику податку, зараховується на банківський рахунок фізичної особи, або надсилається поштовим переказом на адресу, зазначену в декларації, протягом 60 календарних днів після надходження податкової декларації.

Фізична особа до 1 березня року, що настає за звітним періодом, має право звернутися з запитом до відповідного контролюючого органу з проханням надати роз'яснення щодо заповнення річної податкової декларації про майновий стан і доходи, а контролюючий орган зобов'язаний надати безоплатні послуги за таким зверненням.

Форму Податкової декларації про майновий стан і доходи затверджено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи» № 859 від 02 жовтня 2015 р., що схематично зображено на рис. 8.4.

До податкової декларації про майновий стан і доходи передбачені чотири додатки:

- додаток Ф 1 розрахунок податку на доходи фізичних осіб при отриманні доходів у формі заробітної плати від двох і більше податкових агентів;
- додаток Ф 2 розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору, отриманих від операцій з інвестиційними активами;
- додаток Ф 3 розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи

фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих з джерел за межами України;

➤ додаток Ф 4 розрахунок податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходів, отриманих самозайнятою особою.

ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ ПРО МАЙНОВИЙ СТАН І ДОХОДИ	
I. Загальні відомості	Тип декларації, звітний період, інформація про платника і про особу, уповноважену на заповнення декларації
II. Доходи, отримані протягом звітного (податкового)	<p>Розшифровуються доходи, які включаються до загального річного оподатковуваного доходу, а саме:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) дохід у формі заробітної плати і винагород;</li> <li>2) доходи від операцій з продажу (обміну) об'єктів рухомого та нерухомого майна;</li> <li>3) дохід від надання майна в лізинг (оренду);</li> <li>4) інвестиційний прибуток;</li> <li>5) вартість успадкованого чи отриманого у дарунок майна;</li> <li>6) доходи одержані (нараховані) з джерел за межами України;</li> <li>7) доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності;</li> <li>8) доходи, отримані фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність;</li> <li>9) інші доходи</li> </ol> <p><i>За кожним видом доходу зазначається утриманий (сплачений) податок на доходи фізичних осіб і військовий збір та відповідно суми, які підлягають сплаті самостійно</i></p>
III. Розрахунок сум податку, на яку зменшуються податкові зобов'язання	Розшифровуються категорії витрат та їх суми, що включаються до податкової знижки, яка зменшує податкові зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб
IV. Податкові зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб і військового збору	Зазначається загальна сума податкових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, сума, що підлягає сплаті до бюджету або підлягає поверненню, та сума військового збору
V. Розрахунок податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням помилок	Зазначається розрахунок податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок у попередніх звітних періодах, тобто уточненні суми податкових зобов'язань, суми штрафів і пені
VI. Реквізити банківського рахунку для перерахування коштів	Зазначаються реквізити банківського рахунку (номер рахунку, найменування установи банку, МФО банку) для перерахування коштів у разі повернення надмірну утриманих (сплачених) сум податку, у тому числі при застосуванні права на податкову знижку
VII. Відомості про власну нерухомість	Зазначаються земельні ділянки, житлові будинки, квартири, садові (дачні) будинки, гаражі, водойми та інше нерухоме майно, їх місцезнаходження (країна, адреса), рік власності, загальна площа (кв. м) та відмітка про надання майна в оренду
VIII. Відомості про власне рухоме майно	Зазначаються автомобілі легкові, автомобілі вантажні (спеціальні), водні транспортні засоби, повітряні судна, мотоцикли (мопеди), інші транспортні засоби, їх марка, модель, характеристика, рік випуску та відмітка про надання майна в оренду

Рис. 8.4. Структура податкової декларації про майновий стан і доходи

У декларації та додатках не повинно бути підчисток, помарок, виправлень, дописок і закреслень. Достовірність даних декларації та додатків підтверджується

власноручним підписом фізичної особи або особи, уповноваженої на заповнення декларації. Порядок складання та терміни подання податкової декларації про майновий стан і доходи різними категоріями платників податку на доходи фізичних осіб наведено у таблиці 8.11.

**Таблиця 8.11**

**Декларація про майновий стан та доходи:  
складання та терміни подання різними категоріями платників ПДФО**

<b>Категорії осіб</b>	<b>Терміни подання</b>	<b>Розділи та додатки, які заповнюються</b>	<b>Підстава</b>
Фізичні особи – підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування	<b>Щорічно</b> , протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року	Розділи I, II, IV Декларації та Додаток Ф4	пп. 49.18.5, п. 177.5 ПКУ; пп. 8 п. 2 р. III, п. 4 р. III Інструкції № 859
Фізичні особи – підприємці, які зареєстровані протягом року в установленому законом порядку або перейшли із спрощеної системи оподаткування на загальну систему	<b>Одноразово</b> , протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, в якому розпочата така діяльність або відбувся перехід на загальну систему оподаткування	Розділи I, II, IV Декларації та Додаток Ф4	пп. 49.18.2, пп. 177.5.2 ПКУ; пп. 2 п. 1 р. III, пп. 3 п. 5 р. IV Інструкції № 859
Фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації та Додаток Ф4	пп. 49.18.4, п. 178.4 ПКУ; пп. 9 п. 2 р. III, п. 5 р. IV Інструкції № 859
Іноземці та особи без громадянства, які стали на облік в органах ДФС як самозайняті особи	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації та Додаток Ф4	пп. 49.18.4, абз. 2 п. 178.4 ПКУ; п. 2 р. III, п. 5 р. IV Інструкції № 859
Платники податку, які протягом календарного року отримували дохід від двох або більше податкових агентів, і при цьому загальна річна сума таких оподатковуваних доходів перевищує сто двадцять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації та Додаток Ф1	пп. 49.18.4, п. 167.1, пп. «є» п. 176.1 ПКУ; пп. 2 п. 4 р. III, п. 2 р. IV Інструкції № 859
Платники податку, які отримали окремі види оподатковуваних доходів (прибутків), що не підлягають оподаткуванню під час їх нарахування чи виплати, але не є звільненими від оподаткування	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 168.1.3, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, у яких сума заборгованості за укладеним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності, перевищує суму, що становить 50 відсотків місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, крім сум податкової заборгованості, за якими минув строк позовної давності згідно з р. II ПКУ	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 164.2.7, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, у яких виникає додатна різниця між сумою коштів, одержаною від фінансової установи після реалізації заставленого майна у зв'язку з невиконанням такими платниками податку своїх зобов'язань за договором кредиту (позики)	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 164.2.7, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 3 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, суми боргу яких анульовано (прощено) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. «д» пп. 164.2.17, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 3 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку – орендодавці нерухомості, у разі якщо орендар є фізичною особою, яка не є суб'єктом господарювання	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV, VII Декларації	пп. 49.18.4, пп. «а» пп. 170.1.5, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 4 п. 2, п. 7 р. III Інструкції № 859
Платники податку, які мають додатне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації та Додаток Ф2	пп. 49.18.4, пп. 170.2.6, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 2.8 р. III Інструкції №

Категорії осіб	Терміни подання	Розділи та додатки, які заповнюються	Підстава
активами за наслідками звітного (податкового) року			793
Платники податку у разі отримання <b>нецільової благодійної допомоги</b> , розмір якої протягом звітного податкового року <b>перевищує її граничний розмір, установлений абз. 1 пп. 169.4.1 ПКУ</b>	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 170.7.3, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 3 п. 2 р. III Інструкції № 859
Набувачі <b>цільової благодійної допомоги</b> у разі її <b>невикористання</b> протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем її отримання	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 170.7.5, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 3 п. 2 р. III Інструкції № 859
Особи, які <b>продають або обмінюють з іншою фізичною особою нерухомість</b> . Особи, у власності яких перебував <b>об'єкт нерухомості, відчужений рішенням суду</b> про зміну власника та перехід права власності на таке майно	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. «б» п. 172.5, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 3 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, які отримали <b>дохід у вигляді вартості успадкованого майна</b> (кошти, майно, майнові чи немайнові права) у межах, що підлягають оподаткуванню, крім спадкоємців-нерезидентів, які зобов'язані сплатити податок до нотаріального оформлення об'єктів спадщини, та спадкоємців, які отримали у спадщину об'єкти, що оподатковуються за нульовою ставкою ПДФО	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, п. 174.3, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 6 п. 2 р. III Інструкції № 859
Особи, які проводили <b>операції з відчуження об'єктів рухомого майна</b> . Особи, у власності яких перебував <b>об'єкт рухомого майна, відчужений за ухваленням судом, третейським судом рішенням</b> про зміну власника та перехід права власності на рухоме майно	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, п. 173.4, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 3 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, які <b>порушили норми застосування податкової соціальної пільги</b> , у разі якщо сума недоплати та штрафу не були утримані податковим агентом	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 169.2.4, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 1 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, які <b>не повернули протягом встановленого пп. 170.9.2 ПКУ строку суму, видану платнику податку під звіт</b> , у разі коли платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що видала такі кошти, у разі недостатності суми доходу для погашення	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 170.9.1, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 1 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, якщо внаслідок проведення з ними остаточного розрахунку у разі припинення трудових відносин з роботодавцем, <b>виникає сума недоплати, що перевищує суму оподаткованого доходу платника податку за останній звітний період</b>	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації	пп. 49.18.4, пп. 169.4.4, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 1 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку, які отримують будь-які <b>оподатковувані іноземні доходи</b>	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Розділи I, II, IV Декларації та Додаток Ф3	пп. 49.18.4, пп. 170.11.1, пп. «в» п. 176.1 ПКУ; пп. 1 п. 2 р. III Інструкції № 859
Платники податку – резиденти, які <b>виїжджають за кордон на постійне місце проживання</b>	Не пізніше <b>60 календарних днів</b> , що передують виїзду	Відповідні розділи Декларації та додатки	пп. 49.18.4, пп. «в» п. 176.1, п. 179.3 ПКУ
<b>Іноземці</b> за результатами звітного податкового року, в якому вони <b>набули статус резидента України</b>	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Відповідні розділи Декларації та додатки	пп. 49.18.4, пп. 170.10.4, пп. «в» п. 176.1 ПКУ
Платники податку, які <b>мають право на податкову знижку</b>	<b>Щорічно</b> , до кінця податкового року, наступного за звітним	Розділи I, II, III, IV Декларації	пп. 166.4.3, пп. «а» п. 176.1 ПКУ; п. 3 р. III Інструкції № 859
Платники податку, з метою <b>повернення надміру сплачених податків</b>	<b>Щорічно</b> , до 1 травня року, що настає за звітним	Відповідні розділи Декларації та додатки	пп. 49.18.4, пп. «а» п. 176.1 ПКУ; п. 6 р. III Інструкції № 859

Податкова декларація про майновий стан і доходи подається до контролюючого органу особисто фізичною особою або уповноваженою особою, надсилається поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення, засобами електронного зв'язку в електронній формі.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Охарактеризуйте генезис розвитку податку на доходи фізичних осіб в Україні.
2. Назвіть платників податку на доходи фізичних осіб.
3. Як визначається об'єкт оподаткування ПДФО залежно від категорії платника податку?
4. Що є базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб?
5. Як визначається база оподаткування податком на доходи фізичних осіб для різних форм доходів платника податку?
6. Що таке податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб? Назвіть витрати, що дозволені для включення до податкової знижки.
7. Який порядок отримання податкової знижки та обмеження щодо її надання?
8. Охарактеризуйте сутність податкової соціальної пільги. Назвіть види податкової соціальної пільги та поясніть порядок її застосування.
9. Які доходи включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу?
10. Які доходи не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу?
11. Які є ставки податку на доходи фізичних осіб? До яких доходів вони застосовуються?
12. Поясніть місце і роль податкового агента в системі оподаткування доходів фізичних осіб.
13. Як здійснюється оподаткування доходів, нарахованих платнику податку податковим агентом (роботодавцем)?
14. Розкрийте особливості оподаткування доходів нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту) у вигляді заробітної плати.
15. Як здійснюється оподаткування винагороди та інших виплат нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору?
16. В чому полягають особливості оподаткування доходів, отриманих у вигляді додаткових благ?
17. Як оподатковується дохід отриманий платником податку у вигляді оплати вартості навчання та підвищення кваліфікації?
18. Як здійснюється оподаткування коштів або вартості майна (послуг), що надаються як матеріальна допомога?
19. В чому полягають особливості оподаткування дарунків?
20. Охарактеризуйте порядок оподаткування суми надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт.
21. Охарактеризуйте особливості оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності при застосуванні загальної системи оподаткування.
22. Назвіть строки та порядок сплати податку на доходи фізичних осіб.
23. В чому сутність перерахунку податку на доходи фізичних осіб?
24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкового

розрахунку з податку на доходи фізичних осіб.

25. Охарактеризуйте порядок заповнення та подання річної декларації про майновий стан і доходи.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

#### **1). Платниками податку на доходи фізичних осіб є:**

- a) резиденти, які отримують доходи як із джерел їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- b) нерезиденти, які отримують доходи в Україні і мають дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України;
- c) нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- d) резиденти, які отримують доходи виключно із джерел їх походження в Україні;
- e) фізичні особи – підприємці, що провадять господарську діяльність й застосовують спрощену систему оподаткування.

#### **2). Об'єктом оподаткування резидента є:**

- a) чистий річний оподатковуваний дохід;
- b) загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- c) сукупний оподатковуваний дохід;
- d) сукупна вартість придбаних (спожитих) фізичною особою за рік товарів і послуг;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

#### **3). Базою оподаткування ПДФО є:**

- a) дохід, отриманий фізичною особою у грошовій формі;
- b) загальний місячний дохід зменшений на суму податкової знижки;
- c) сукупний оподатковуваний дохід зменшений на величину податкової соціальної пільги;
- d) загальний оподатковуваний дохід;
- e) дохід, отриманий фізичною особою у розмірі, що перевищує прожитковий мінімум для працездатної особи, встановлений на 1 січня звітного податкового року.

#### **4). Ставка ПДФО щодо оподаткування доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у формі заробітної плати становить:**

- a) 13%;
- b) 15%;
- c) 18%;
- d) 20%;
- e) 17%.

#### **5). Загальний оподатковуваний дохід – це:**

- a) сума доходу, одержаного платником податку у грошовій формі з джерелом його походження з території України;
- b) будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду;
- c) сума грошових коштів, матеріальних та нематеріальних цінностей, послуг та інших доходів, що одержує платник податку протягом звітного періоду;

д) будь-який дохід одержаний фізичною особою внаслідок провадження якої-небудь діяльності (робота за наймом, комерційна діяльність, господарська діяльність, посередницька діяльність тощо);

е) правильної відповіді не запропоновано.

**6). До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включається:**

а) нецільова матеріальна допомога отримана від нерезидента;

б) суми винагород, нарахованих відповідно до умов цивільно-правового договору;

в) сума надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені строки;

г) кошти, або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування за рахунок роботодавця за наявності відповідних підтверджених документів;

е) оподатковуваний дохід не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів.

**7). Під час нарахування доходів у негрошовій формі база оподаткування визначається виходячи з:**

а) вартості доходу розрахованого за звичайними цінами і помноженої на коефіцієнт, який обчислюється за формулою:  $K = 100 : (100 - Сп)$ ;

б) вартості такого нарахування, визначеної за звичайними цінами, включаючи всі непрямі податки при їх наявності і помноженої на коефіцієнт, розрахований за формулою:  $K = 100 : (100 - Сп)$ ;

в) вартості такого нарахування, визначеної за звичайними цінами і помноженої на коефіцієнт, розрахований за формулою:  $K = 100 : Сп$ ;

г) вартості доходу розрахованого за звичайними цінами;

е) база оподаткування не визначається, оскільки дохід у негрошовій формі не підлягає оподаткуванню.

**8). Податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб це:**

а) документально підтверджена сума витрат платника податку, у зв'язку з придбанням ним товарів протягом звітного року на яку дозволяється зменшення його загального оподатковуваного доходу;

б) документально підтверджена сума витрат платника податку, у зв'язку з придбанням ним товарів протягом звітного року на яку дозволяється зменшення його загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого у вигляді заробітної плати;

в) документально підтверджена сума витрат платника податку, у зв'язку з придбанням ним товарів протягом звітного року на яку дозволяється зменшити суму податку, який підлягає сплаті до бюджету;

г) документально підтверджена сума витрат платника податку, у зв'язку з придбанням ним товарів протягом звітного року, виключно у резидентів, на яку дозволяється зменшення його загального місячного оподатковуваного доходу, отриманого у вигляді заробітної плати;

е) документально підтверджена сума витрат платника податку-резидента, у зв'язку з придбанням ним товарів виключно у резидентів протягом звітного року на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати.

**9). Фізична особа має право включити до податкової знижки у зменшення оподаткованого доходу витрати на:**

- а) придбання ліків та медичних засобів, які не включені до переліку життєво необхідних;
- б) лікування тютюнової чи алкогольної залежності;
- с) компенсацію вартості здобуття вищої освіти члена сім'ї платника податку першого ступеня споріднення у закордонному ВНЗ, який не одержує заробітної плати ;
- д) переобладнання транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива;
- е) сплату страхових платежів та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-нерезиденту, недержавному пенсійному фонду за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом.

**10). Податкова соціальна пільга це:**

- а) величина на яку зменшується сума нарахованого податку з доходів фізичних осіб;
- б) величина яка дає право на звільнення від оподаткування податком з доходів фізичних осіб;
- с) величина на яку зменшується сума загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати;
- д) величина на яку зменшується сума загального річного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати;
- е). правильної відповіді не запропоновано.

**11). Податкова соціальна пільга для будь-якого платника ПДФО встановлюється:**

- а) у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;
- б) у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року;
- с) у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року;
- д) у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року;
- е) у розмірі прожиткового мінімуму для працездатної особи, який діє на 1 січня звітного року, помноженого на коефіцієнт 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

**12). Яким чином розраховується граничний розмір доходу, який дає право на застосування ПСП:**

- а) розмір мінімальної заробітної плати, який діє на 1 січня звітного року, помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 гривень;
- б) розмір прожиткового мінімуму, який діє на 1 січня звітного року,



помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 гривень;

с) розмір мінімальної заробітної плати, який встановлено на відповідний звітний податковий період, помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 гривень;

д) розмір місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи, на 1 січня звітного податкового року, помножений на 1,4 та округлений до найближчих 10 гривень;

е) правильної відповіді не запропоновано.

**13). Для цілей оподаткування ПДФО додатковим благом є:**

а) дохід, отриманий платником податку у вигляді вартості використання житла, наданого платнику податку в безоплатне користування, що зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору;

б) вартість спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку згідно вимог чинного законодавства;

с) вартість використання житла, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, за умови що таке надання безпосередньо не зумовлено виконанням платником податку трудових функцій та не передбачено трудовим договором;

д) вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до вимог чинного законодавства;

е) правильної відповіді не запропоновано.

**14). ПДФО з об'єкта оподаткування доходів, отриманих у вигляді заробітної плати, розраховується шляхом:**

а) зменшення об'єкта оподаткування на суму єдиного соціального внеску та податкової соціальної пільги (за умови, якщо працівник має на неї право) і множення отриманої величини на ставку податку;

б) зменшення бази оподаткування на суму податкової соціальної пільги (за умови, якщо працівник має на неї право) і множення отриманої величини на ставку податку;

с) множення бази оподаткування на ставку податку;

д) зменшення бази оподаткування на суми податкової знижки та податкової соціальної пільги і множення отриманої величини на ставку податку;

е) множення об'єкта оподаткування на ставку податку та зменшення одержаної величини на суму податкової соціальної пільги.

**15). Цільова благодійна допомога не підлягає оподаткуванню ПДФО за умови, якщо така допомога:**

а) надається резидентами у будь-якій формі та надходить безпосередньо закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку, яке є життєво необхідним;

б) надається нерезидентами у будь-якій формі та надходить безпосередньо закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку;

с) надається резидентами і нерезидентами у грошовій формі та надходить безпосередньо закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування платника податку;

- d) надається резидентами та нерезидентами у будь-якій формі для компенсацій будь-яких витрат пов'язаних з лікуванням платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

**16). Дохід, отриманий платником податку у вигляді дарунків, не підлягає оподаткуванню ПДФО у випадку коли:**

- a) дарунок надається у натуральній (негрошовій) формі і вартість дарунка перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року;
- b) дарунок надається у грошовій формі і вартість дарунка не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року;
- c) дарунок надається у грошовій формі і вартість дарунка не перевищує 100 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року;
- d) дарунок надається у натуральній (негрошовій) формі і вартість дарунка не перевищує 100 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року;
- e) обмежень щодо форми отримання та вартості дарунків чинним законодавством не передбачено, доходи отримані у вигляді дарунків оподаткуванню не підлягають.

**17). Доходи, отримані фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, оподатковуються за ставкою:**

- a) 18 %;
- b) 20 %;
- c) 16 %;
- d) 19 %;
- e) 15 %.

**18) Особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку на доходи у вигляді заробітної плати є:**

- a) податковий агент (роботодавець);
- b) платник податку;
- c) уповноважена особа фіскальних органів;
- d) уповноважений представник платника податку;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

**19). Встановлені наступні строки сплати (перерахування) податку до бюджету із доходу у вигляді заробітної плати, нарахованої відповідно до умов трудового договору (контракту) і перерахованого на банківський (картковий) рахунок платника податку:**

- a) одночасно з поданням до банку документів на отримання коштів для виплати належних платникові податку доходів;
- b) одночасно з перерахуванням належних платникові податку доходів на його банківський (картковий) рахунок;
- c) протягом банківського дня, що настає за днем нарахування (виплати, надання) такого доходу;

- d) протягом 10 банківських днів, що настають за днем нарахування (виплати, надання) такого доходу;
- e) до 30 числа місяця, що настає за місяцем нарахування доходу.

**20. Податковим агентом звітність з ПДФО подається у формі та у строки:**

- a) декларації, щоквартально протягом 40 днів наступних за звітним кварталом;
- b) податкового розрахунку, щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця;
- c) податкового розрахунку, окремо за кожний податковий період протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу;
- d) декларації, щомісячно протягом 20 днів наступних за звітним місяцем;
- e) податкового розрахунку, окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

## **ТЕМА 9. ЄДИНИЙ СОЦІАЛЬНИЙ ВНЕСОК В МЕХАНІЗМІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

### **9.1. Економічна сутність єдиного соціального внеску**

### **9.2. Механізм визначення бази оподаткування та ставки єдиного соціального внеску**

### **9.3. Особливості оподаткування збором на обов'язкове державне пенсійне страхування окремих видів господарських операцій**

### **9.4. Основні вимоги щодо подання звітів щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування**

### **9.1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ**

Загальнообов'язкове державне страхування – це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає надання соціального захисту за рахунок грошових фондів, які формуються шляхом сплати страхових внесків власниками або уповноваженими органами (роботодавці), громадянами, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом. Система загальнообов'язкового державного соціального страхування включає чотири діючі види соціального страхування: пенсійне страхування; соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності; соціальне страхування на випадок безробіття; соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності. З 01 січня 2011 р. введено в дію Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08 липня 2010 р.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування. Єдиний соціальний внесок не входить до системи оподаткування.

Правило сплати єдиного соціального внеску діє практично у всіх країнах Європейського союзу. Наприклад, частка виплат застрахованих осіб стосовно загальної суми страхового внеску у деяких країнах становить: у Бельгії – 13,07 % – соціальне забезпечення, що сплачується працівником, а також 32 % – соціальне забезпечення, що сплачується роботодавцем; у Данії – 8 % – соціальне забезпечення, що виплачується працівнику; у Естонії – 2,4 % страхового податку по безробіттю, з якого 0,8 % сплачує роботодавець, а 1,6 % – працівник, 33 % – соціальне забезпечення, яке сплачується роботодавцем на заробітну плату; у Фінляндії – 20,88 % соціальне страхування, що сплачується роботодавцем; у Угорщині – 10 % соціальне забезпечення, що сплачується працівником, 24 % – соціального забезпечення і 7 % – медичне страхування; у Литві – 34 % – соціальне страхування і 6 % – медичне страхування; у Республіці Македонії – 18 % – обов'язкове пенсійне страхування, 7,3 % – медичне страхування; 1,2 % – страхування по безробіттю, 0,5 % – страхування по тілесним ушкодженням; у Норвегії – 14,1 % соціальне забезпечення, що сплачується роботодавцем, 8,2 % –

внески до Пенсійного фонду; у Португалії – 11,00 % соціального забезпечення, що сплачується працівником, 23,75 % – соціального забезпечення роботодавця; у Сербії – 13 % внесків до Пенсійного фонду, 6,5 % – медичне страхування, 0,5 % – внески до фонду безробіття; у Словаччині – 4 % – медичне страхування і 9,4 % – соціальне забезпечення, що сплачує працівник, 10 % – медичне страхування і 19,4 % – соціальне забезпечення, що сплачує роботодавець.

Ведеться Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування, що складається з реєстру страхувальників та реєстру застрахованих осіб.

Зміни щодо нарахування єдиного соціального внеску можна поділити на три етапи:

- до 2015 розмір внесків визначалися у процентах від заробітної плати (доходу, прибутку), від діяльності і становили – в залежності від класу професійного ризику виробництва – від 36,76 % до 49,7 %. Для бюджетних установ єдиний соціальний внесок був встановлений у розмірі 36,3 %. На користь солідарної системи пенсійного страхування розподілялося приблизно 90,9 % зібраних сум;

- 28 грудня 2014 р. Верховна Рада прийняла, а 31 грудня Президент підписав Закон № 77-VIII, спрямований на легалізацію фонду оплати праці. Відповідно до його положень, з 1 січня 2015 р. ставки єдиного внеску застосовувалися з коефіцієнтом 0,4 за умови, що роботодавець виконував певні умови. Це означало зниження ставки ЄСВ з 41 % до 16,4 %, проте виконати передбачені законом умови було важко;

- З 2016 р. законодавчі зміни торкнулися ЄСВ: запроваджено єдину зменшену ставку 22 % і підвищено максимальну базу нарахування до 25 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи.

Платників єдиного соціального внеску поділено на чотири групи: роботодавці, фізичні особи – підприємці, особи, які проводять незалежну професійну діяльність, та особи, які беруть добровільно участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування. Перелік платників єдиного соціального внеску наведено схематично на рис. 9.1.

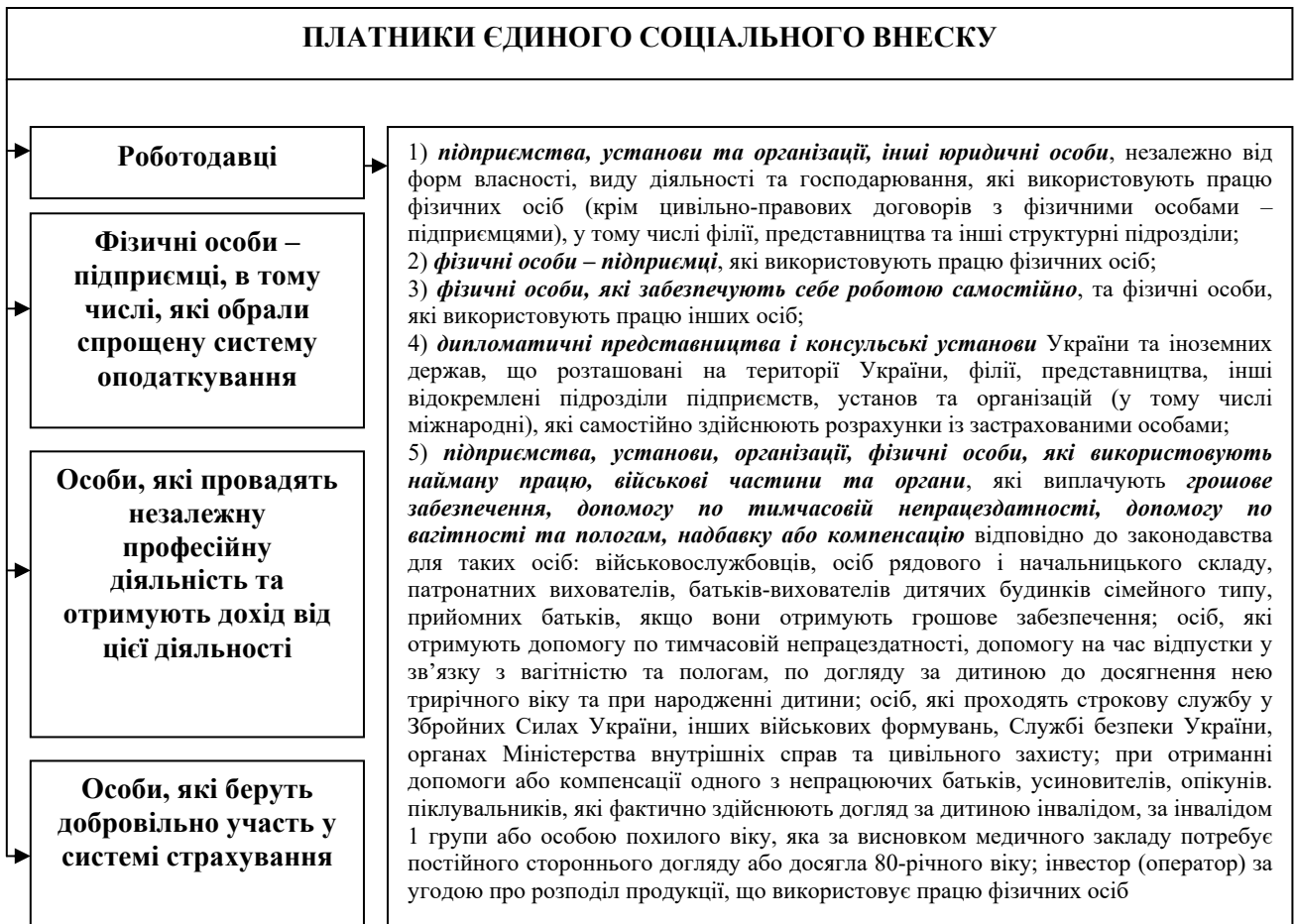
Фізичні особи – підприємці, які обради спрощену систему оподаткування, звільняються від сплати єдиного внеску, якщо вони є пенсіонерами за віком або інвалідами та отримують пенсію або соціальну допомогу. Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску виключно за умови їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового соціального страхування.

Адміністрування єдиного соціального внеску включає в себе ідентифікацію, облік платників єдиного соціального внеску та об'єктів оподаткування, сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою єдиного соціального внеску відповідно до законодавства.

Спочатку функція адміністрування покладалася на Пенсійний фонд України. Єдиний соціальний внесок сплачувався саме на його рахунки, потім ці суми розподілялися серед фондів соціального страхування.

З утворенням 18 березня 2013 р. Міністерства доходів і зборів функцію адміністрування ЄСВ покладено на цей орган. Проти цього виступали, зокрема, Комітет Верховної Ради України з питань соціальної політики та праці, Спільний представницький орган (СПО) між Кабінетом міністрів України, всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців (Федерація роботодавців України) та

всеукраїнськими профспілками.



**Рис. 9.1. Перелік платників єдиного соціального внеску**

Представники СПО входять до складу сторони роботодавців у дво-, тристоронніх органах соціального діалогу, зокрема, в Національній тристоронній соціально-економічній раді при Президентові України, колегіях міністерств і відомств, правліннях та наглядових радах фондів соціального страхування та Пенсійного фонду України. Пізніше Міндоходів та Пенсійний фонд України домовилися про подовження виконання ПФУ функцій з адміністрування на вересень 2013 року.

З 1 жовтня 2013 року Міністерство доходів і зборів розпочало адмініструвати ЄСВ. Відтоді Міндоходів приймає та обробляє звіти про суми нарахованого внеску, саме на його адресу потрібно надавати такі звіти. Суми нарахованого єдиного соціального внеску підлягають сплаті на рахунки органів Міндоходів, відкриті в Головних управліннях Державної казначейської служби України.

Після утворення Державної фіскальної служби і затвердження відповідного Положення від 21 травня 2014 р. № 236, остання перебрала на себе повноваження з адміністрування ЄСВ.

Так, Державна фіскальна служба України:

1) здійснює адміністрування єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою його нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

2) контролює своєчасність подання платниками єдиного внеску

передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати єдиного внеску;

3) здійснює контроль за дотриманням законодавства щодо адміністрування єдиного внеску;

4) здійснює облік платників єдиного внеску;

5) здійснює застосування фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

6) здійснює стягнення своєчасно ненарахованих та несплачених сум єдиного внеску з платників;

7) ініціює застосування до платників єдиного внеску судових процедур банкрутства;

8) готує пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;

9) надає консультації відповідно до Податкового та Митного кодексів України, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

10) забезпечує ведення реєстру страхувальників єдиного внеску;

11) проводить аналіз надходження єдиного внеску, вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на його надходження, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;

12) складає звітність щодо сплати єдиного внеску;

13) здійснює контроль та забезпечує надання допомоги у стягненні недоїмки з єдиного внеску в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав.

## ***9.2. МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА СТАВКИ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ***

Єдиний соціальний внесок нараховується у роботодавців:

➤ на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці», та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

➤ на суму грошового забезпечення кожної застрахованої особи, оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів роботодавців, та допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, допомоги, надбавки або компенсації відповідно до законодавства.

Фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування та особи, які проводять незалежну професійну діяльність, нараховують єдиний соціальний внесок на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, який підлягає обкладанню податком на доходи фізичних осіб. При цьому сума єдиного соціального внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за місяць, у якому отримано дохід (прибуток). Мінімальний страховий внесок розраховується з мінімального розміру заробітної плати. У разі якщо таким платником не отримано дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці

звітнього року, такий платник має право самостійно визначити базу нарахування, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску і не менше за розмір мінімального страхового внеску.

Фізичні особи – підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування нараховують єдиний соціальний внесок на суму, що визначається самостійно для себе, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску і не менше мінімального страхового внеску.

Для осіб, які працюють у сільському господарстві, зайняті на сезонних роботах, виконують роботи (надають послуги) за цивільно-правовими договорами, творчих працівників, та інших осіб, які отримують заробітну плату (дохід) за виконану роботу (надані послуги), строк виконання яких перевищує календарний місяць, єдиний внесок нараховується на суму, що визначається шляхом ділення заробітної плати (доходу), виплаченої за результатами роботи, на кількість місяців, за які вона нарахована.

Нарахування єдиного внеску здійснюється тільки в межах максимальної величини бази нарахування єдиного соціального внеску, тобто дорівнює 25 розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи.

Не нараховується на виплати та не утримується єдиний внесок з виплат, що компенсуються з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на строкову військову службу, військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період або прийнятих на військову службу за контрактом у разі виникнення кризової ситуації, що загрожує національній безпеці, оголошення рішення про проведення мобілізації та введення воєнного стану.

Розміри ставок єдиного соціального внеску за категоріями застрахованих осіб до 31 грудня 2015 р. і з 01 січня 2016 р. узагальнені у таблиці 9.1.

**Таблиці 9.1**

**Розміри ставок єдиний соціального внеску за категоріями застрахованих осіб до 31 грудня 2015 р. і з 01 січня 2016 р.**

Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату (дохід) застрахованої особи страхувальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	з 01 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	з 01 січня 2016 р.
1  12 13 14 46	<b>Найменші працівники на загальних підставах</b> (громадяни України, іноземці та особи без громадянства); особи на вибірній посаді; працівники воєнізованих формувань; особи на альтернативній службі; Особи, які працюють у фізичної особи – підприємця	Оплата праці	36,76-49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується
2	Працюючий інвалід	Оплата праці	8,41	8,41	3,6	не утримується
3	Особі льотного складу	Оплата праці	45,96	22	6,1	не утримується
4	Член КСП, сільськогосподарського кооперативу	Дохід члена КСП, сільськогосподарського кооперативу	не нараховується	22	не утримується	не утримується
5 і 7	Фізична особа –	Сума доходу	34,7	22	не	не



Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату(дохід) застрахованої особи страхувальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	З 01 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	З 01 січня 2016 р.
	підприсмець на загальних підставах та члени їх сімей	(прибутку), отриманого від відповідної діяльності			утримується	утримується
6 і 8	Фізична особа – підприсмець – платник єдиного податку та члени їх сімей	Визначена самостійно, але не менше розміру мінімального страхового внеску	34,7	22	не утримується	не утримується
9	Особа, яка отримує дохід від незалежної професійної діяльності	Сума доходу (прибутку), отриманого від відповідної діяльності, але не менше мінімального розміру страхового внеску	34,7	22	не утримується	не утримується
10	Громадяни України, які працюють за її межами	Оплата праці	36,76-49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується
11	Працівники іноземних держав	Оплата праці	36,76-49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується
16 17	Особа, які страхуються добровільно; Особа, які доплачують страхові внески	Розрахований показник на підставі суми добровільного внеску	Не менше суми мінімального страхового внеску та не більше максимального розміру			
20 21 24 34	Особа, які отримують допомогу за дитиною; Непрацюючі працездатні батьки, які здійснюють догляд за дитиною – інвалідом; Батьки - вихователі Особа, які доглядають за особами похилого віку	Сума допомоги	33,2, але не менше мінімального страхового внеску	22, але не менше мінімального страхового внеску	не утримується	не утримується
23 31	Військовослужбовці, які набули право на пенсію за вислугу років; Військовослужбовці, особи рядового і начальницького складу	Грошове забезпечення	34,7	22	2,6	не утримується
25	Наймані працівники, робота яких зараховується до стажу, що дає право на одержання особливої пенсії (прокуратура, депутати тощо)	Оплата праці	36,76-49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	6,1	не утримується
26	Особа, які працюють за угодами цивільно-правових договорів	Винагорода за цивільно-правовими договорами	34,7, підприємств суднобудівної промисловості –	22	2,6	не утримується

Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату(дохід) застрахованої особи страхувальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	З 01 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	З 01 січня 2016 р.
			33,2			
27 41	Особи і працівники – інваліди, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів не менше 25 % суми витрат на оплату праці	Оплата праці	5,3	5,3	3,6	не утримується
28	Особи, які є інвалідами, які працюють на підприємствах та організаціях громадських організацій інвалідів, у яких кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів не менше 25 % суми витрат на оплату праці	Оплата праці	5,5	5,3	3,6	не утримується
29	Особи, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності	33,2	22	2	не утримується
30	Працівники-інваліди, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить 50 %	Оплата праці	5,3	5,3	2,85	не утримується
32	Працюючі – інваліди, робота яких зараховується до стажу, що дає право на одержання особливої пенсії (прокуратура, депутати тощо)	Оплата праці	8,41	8,41	6,1	не утримується
33	Особа, які доглядає інваліда І групи	Допомога або компенсація	33,2, але не менше мінімального страхового стажу		не утримується	не утримується
36 43	Працівники - інваліди, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності та допомогу по вагітності та пологам	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги по вагітності та пологам	8,41	8,41	2	не утримується

Код категорії застрахованих осіб	Назва категорії застрахованих осіб	База нарахування	Розмір єдиного внеску на заробітну плату(дохід) застрахованої особи страхувальником, %		Розмір єдиного внеску утримується із заробітної плати застрахованої особи, %	
			До 31 грудня 2015р.	З 01 січня 2016 р.	До 31 грудня 2015р.	З 01 січня 2016 р.
37 44	Особи, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить 50 %	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку вагітністю та пологами	5,3	5,3	2	не утримується
38	Особи, які працюють на підприємствах та організаціях всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариствах УТОГ та УТОС, у яких кількість інвалідів становить 50 %	Винагорода за цивільно-правовими договорами	5,3	5,3	2,6	не утримується
39 45	Працівники-інваліди, які працюють на підприємствах та організаціях громадських організацій інвалідів, у яких кількість інвалідів становить не менше 50 % загальної чисельності працюючих, за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів не менше 25 % суми витрат на оплату праці	Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги у зв'язку вагітністю та пологами	5,5	5,5	2	не утримується
42	Особи, які отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами	Сума допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	33,2	22	2	не утримується
47	Наймані працівники, що призвані на строкову службу або за призивом під час мобілізації	Середня заробітна плата	36,76-49,7, а для бюджетних організацій – 36,3, підприємств суднобудівної промисловості – 33,2	22	3,6	не утримується

Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 22 грудня 2010 р. № 1170 затверджено перелік виплат, на які не нараховується єдиний внесок, а саме:

- соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, при народженні дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми тощо);
- одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію, військовослужбовцям при звільненні з військової служби;
- надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам;
- вихідна допомога у разі припинення діяльності;

- відшкодування працівникам за час затримки розрахунку при звільнені;
- витрати на відрядження;
- виплати особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи у розмірах, передбачених законодавством;
- компенсація моральної шкоди працівникам, що виплачується за рішенням суду;
- винагорода, що сплачується за авторським договором, крім гонорару штатним працівникам редакцій газет, журналів, видавництв;
- надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок працівників, що направляються для виконання монтажних, будівельних і ремонтних робіт, працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводить в дорозі або має роз'їзний характер;
- компенсація працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту;
- довічна плата за звання члена-кореспондента академії наук;
- позики, видані працівникам на поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства;
- матеріальна допомога разового характеру, що надається працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання;
- допомога, що виплачується молодим спеціалістам під час відпустки після закінчення навчального закладу.

Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі:

- вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих працівникам за переліком професій, що затверджено Постановою КМУ № 303 від 17.03. 2011 р.;
- платіж за договорами добровільного медичного і пенсійного страхування працівників;
- витрати на колективне харчування плавскладу флоту, і льотного екіпажу цивільної авіації, учасникам спортивних заходів;
- відшкодування працівникам витрат на придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту за діючими нормами та лікувально-профілактичного харчування;
- вартість придбаних роботодавцем проїзних квитків для виконання виробничих завдань;
- витрати на перевезення працівників до місця роботи, як власним, так і орендованим транспортом;
- вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (витрати на оплату навчання, стипендії, оплата проїзду, пов'язані з організацією навчального процесу);
- витрати на проведення культурно-освітніх заходів та утримання громадських служб;
- вартість житла, переданого у власність працівникам;
- витрати на оплату послуг з лікування працівників установам охорони здоров'я;
- доходи за акціями, а також доходи від здавання в оренду землі.

Єдиний соціальний внесок обчислюється і сплачується виключно у

національній валюті. Платники єдиного соціального внеску роботодавці зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць, не пізніше 28 числа наступного місяця. При цьому роботодавці, під час виплати кожної заробітної плати, одночасно з видачею сум зобов'язані сплачувати нарахований на ці виплати єдиний внесок. Винятком є випадки, коли у роботодавця є визнана переплата єдиного внеску.

Фізичні особи – підприємці, що знаходяться на загальній системі оподаткування, сплачують єдиний соціальний внесок, нарахований за календарний рік, до 10 лютого наступного року. Фізичні особи – підприємці, які обради спрощену систему оподаткування, сплачують єдиний внесок, нарахований за календарний квартал, до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок.

Особи, які проводять незалежну професійну діяльність, зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний рік, до 1 травня наступного року.

Особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового соціального страхування, а саме:

- члени фермерського господарства, особистого селянського господарства;
- особи, які досягли 16-річного віку та не перебувають у трудових відносинах з роботодавцем, у тому числі іноземці та особи без громадянства, які постійно проживають або працюють в Україні, громадяни України, якщо це встановлено міжнародними договорами.

У випадку добровільного страхування укладається договір про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування строком не менше одного року. Для цього особи за місцем проживання подають до органу фіскальної служби відповідну заяву і в строк не пізніше 30 календарних днів оформлюється договір про добровільну участь. У договорі може бути передбачена одноразова сплата особою єдиного внеску за попередні періоди, у тому числі за період з 01 січня 2004 року по 31 грудня 2010 року.

### ***9.3. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЗБОРОМ НА ОБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ ПЕНСІЙНЕ СТРАХУВАННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ***

Відповідно до Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» № 400/97 – ВР від 26 червня 1997 р. встановлено окремий порядок сплати збору на пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій:

- 1) операцій з подання ювелірних виробів та побутових виробів з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю;
- 2) операцій з набуття права власності на легкові автомобілі, що підлягають першій державній реєстрації в Україні територіальними органами Міністерства внутрішніх справ України;
- 3) операцій з придбання нерухомого майна;
- 4) операцій з купівлі іноземної валюти фізичними особами;

5) операцій з користуванням послугами стільникового рухомого зв'язку.

Перелік платників, об'єктів оподаткування і розмірів збору на обов'язкове державне пенсійне страхування наведено у таблиці 9.2.

**Таблиця 9.2**

**Перелік платників, об'єктів оподаткування і розмірів збору на обов'язкове державне пенсійне страхування**

<b>Платники</b>	<b>Розмір збору</b>	<b>Об'єкт оподаткування</b>
<b>Операції з продажу ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів</b>		
Фізичні особи та суб'єкти господарювання, які подають ювелірні та побутові вироби з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю	<b>10 %</b>	Вартість основного дорогоцінного металу (золото, срібло, платина, паладій), у перерахунку на вагу чистого металу, що міститься у сплаві, з якого виготовлено ювелірний чи побутовий виріб, визначена за офіційним курсом НБУ на банківські метали на час подання платником збору на клеймування до казенного підприємства пробірного контролю
<b>Операції з набуття права власності на легкові автомобілі</b>		
Підприємства, установи та організації всіх форм власності, а також фізичні особи, які набувають право власності на легкові автомобілі, що підлягають першій державній реєстрації в Україні	<b>3 %</b> – якщо вартість автомобіля не перевищує 165 розмірів прожиткового мінімуму; <b>4 %</b> – якщо вартість автомобіля перевищує 165, але не більше 290 розмірів прожиткового мінімуму; <b>5 %</b> – якщо вартість автомобіля перевищує 290 розмірів прожиткового мінімуму	Вартість легкового автомобіля
<b>Операції з придбання нерухомого майна</b>		
Підприємства, установи, організації незалежно від форм власності та фізичні особи, які придбавають нерухоме майно	<b>1 %</b>	Вартість нерухомого майна, зазначена в договорі купівлі-продажу такого майна
<b>Операції з користуванням послуг стільникового рухомого зв'язку</b>		
Підприємства, установи та організації, фізичні особи, які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку, а також оператори цього зв'язку, які надають свої послуги безоплатно	<b>7,5 %</b>	Вартість послуг стільникового рухомого зв'язку, сплачена споживачами цих послуг оператору, що їх надає, включаючи вартість вхідних та вихідних телефонних дзвінків, абонентську плату, плату (надбавку) за роумінг, суму страхового завдатку, авансу, вартість інших спеціальних послуг, зазначених у рахунку на оплату послуг стільникового рухомого зв'язку
<b>Операції з купівлі іноземної валюти в готівковій формі</b>		
Фізичні особи (внесок не сплачують фізичні особи, що здійснюють операції з купівлі іноземної валюти для погашення кредитів)	<b>2 %</b>	Сума операції з купівлі іноземної валюти в готівковій формі

Національний банк України забезпечує організацію і контроль за сплатою (утриманням) збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні операцій з купівлі іноземної валюти фізичними особами, у готівковій формі. Уповноважені банки, інші фінансові установи та національний оператор поштового зв'язку подають до 20 числа місяця, що настає за звітним, до органів Пенсійного

фонду України звіт про нарахування (утримання) та сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні операцій з купівлі іноземної валюти фізичними особами у готівковій формі у порядку та за встановленою формою.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, забезпечує організацію сплати (утримання) збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, поданих фізичними особами та суб'єктами господарювання, у безготівковій та готівковій формі. Центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, здійснює контроль за сплатою (утриманням) збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні казенними підприємствами пробірного контролю клеймування державним пробірним клеймом ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, поданих фізичними особами та суб'єктами господарювання, у безготівковій та готівковій формі. Казенні підприємства пробірного контролю подають до 20 числа місяця, що настає за звітним, до органів Пенсійного фонду України звіт про нарахування (утримання) та сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні клеймування виробів державним пробірним клеймом у порядку та за встановленою формою.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не нараховується і не сплачується державними підприємствами, установами і організаціями, що придбавають нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів, установ та організацій іноземних держав, що користуються імунітетами і привілеями згідно із законами та міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також громадян, які придбавають житло і перебувають у черзі на одержання житла або придбавають житло вперше.

Крім того, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не сплачується, якщо послугами стільникового зв'язку користуються річкові, морські, повітряні, космічні транспортні засоби, засоби наземного технологічного транспорту (у тому числі таксі), що мають стаціонарно вбудоване обладнання радіозв'язку, радіонавігації та радіоастрономії, яке не може бути відокремлено від таких засобів без втрати його технологічних або експлуатаційних якостей чи характеристик. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не сплачується абонентами при відправленні благодійного телекомунікаційного повідомлення.

Послуги стільникового рухомого зв'язку – послуги з передачі мережею зв'язку загального користування голосу, сигналів, звуків, зображень, друкованих чи письмових матеріалів або символів, призначених для конкретного абонента, у разі, коли для їх прийому або передачі використовується обладнання радіозв'язку.

Радіозв'язок – електрозв'язок, що здійснюється шляхом поширення електромагнітних хвиль у вільному просторі без штучного спрямовуючого середовища.

Роумінг – послуга стільникового рухомого зв'язку, яка забезпечує можливість абонентам здійснювати двосторонній зв'язок без подання будь-якої попередньої заяви або з такою під час переміщення із зони дії одного оператора до іншого як у межах України, так і за її межами.

У разі продажу прав на тимчасове користування послугами стільникового

рухомого зв'язку у вигляді магнітних карт, мікросхем або чипів об'єктом оподаткування є вартість їх продажу.

У разі, коли оператор стільникового зв'язку надає послуги з цього зв'язку безоплатно, об'єктом оподаткування є вартість таких послуг, визначена за звичайними розцінками (тарифами) такого оператора, крім випадків надання послуг з відправлення благодійного телекомунікаційного повідомлення.

У разі, коли особа надає засоби, споруди або мережу зв'язку в оренду (лізинг) або передає ці об'єкти в інші види користування іншій особі, яка виконує функції оператора щодо третіх осіб, об'єктом оподаткування є тільки послуги, які надаються такою другою особою таким третім особам.

Не може бути об'єктом оподаткування:

- транслявання програм радіо- та телевізійними станціями;
- передавання або прийом інформації за допомогою радіозв'язку мережами відомчого чи технологічного зв'язку, що не мають автоматичної комутації з мережею зв'язку загального користування;
- користування радіотелефонами та радіоподовжувачами, підключеними до номерів квартирних телефонів;
- суми, які сплачуються одним оператором у компенсацію вартості послуг з роумінгу (або покриття від'ємного сальдо взаєморозрахунків з роумінгу) іншому оператору, який надав такі послуги;
- вартість послуг з відправлення благодійного телекомунікаційного повідомлення.

У разі отримання благодійного телекомунікаційного повідомлення суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, виходячи з суми коштів, які оператор стільникового рухомого зв'язку перераховує неприбутковій організації, у тому числі благодійній організації (крім політичних партій і кредитних спілок), або територіальній громаді, зараховуються оператором стільникового рухомого зв'язку в рахунок зменшення поточних платежів з цього збору протягом поточного звітного періоду.

Суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські та інші установи та організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, а також їх філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують працю найманих працівників, крім сільськогосподарських товаровиробників – платників єдиного податку четвертої групи, перераховують до Пенсійного фонду збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 100 % фактичних витрат на виплату і доставку пенсій, призначених відповідно до п. «б» - «з» ст. 13 Закону України «Про пенсійне забезпечення» № 1788-XII від 05 листопада 1991 р. до досягнення працівниками пенсійного віку. До таких виплат належать пенсії: працівникам зі шкідливими і важкими умовами праці за списком № 2 виробництв, робіт, професій, посад і показників, і за результатами атестації робочих місць – після досягнення 55 років і при стажі роботи не менше 30 років у чоловіків, з них не менше 12 років 6 місяців на зазначених роботах, і не менше 25 років у жінок, з них не менше 10 років на зазначених роботах; трактористи-машиністи, безпосередньо зайняті у виробництві сільськогосподарської продукції в колгоспах, радгоспах, інших підприємствах сільського господарства, - чоловіки після досягнення 55 років і при загальному стажі роботи не менше 30 років, з них не менше 20 років на зазначеній роботі; жінки, які працюють трактористами-



машиністами, машиністами будівельних, шляхових і вантажно-розвантажувальних машин, змонтованих на базі тракторів і екскаваторів, - після досягнення 55 років і при загальному стажі роботи не менше 25 років, з них не менше 15 років на зазначеній роботі; жінки, які працюють доярками (операторами машинного доїння), свинарками-операторами в колгоспах, радгоспах, інших підприємствах сільського господарства, - після досягнення 55 років і при стажі зазначеної роботи не менше 20 років за умови виконання встановлених норм обслуговування; робітниці текстильного виробництва, зайняті на верстатах і машинах, - за списком виробництв і професій, затверджених законодавством, - після 55 років і при стажі зазначеної роботи не менше 20 років; жінки, які працюють у сільськогосподарському виробництві та виховували п'ятеро і більше дітей, - незалежно від віку і трудового стажу; водії міського пасажирського транспорту (автобусів, тролейбусів, трамваїв) і великовагових автомобілів, зайнятих у технологічному процесі важких і шкідливих виробництв, після досягнення 55 років і при стажі роботи для чоловіків не менше 30 років, у тому числі на зазначеній роботі не менше 12 років 6 місяців, для жінок – не менше 25 років, у тому числі на зазначеній роботі не менше 10 років.

#### **9.4. ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО ПОДАННЯ ЗВІТІВ ЩОДО СУМ НАРАХОВАНОГО ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ**

Форми звітів щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування затверджені Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 435 від 14 квітня 2015 р., а саме: додаток форми № 4, додаток форми № 5, додаток форми № 6 і додаток форми № 7.

Порядок подання форм звітів щодо сум нарахованого єдиного внеску страхувальниками наведено у таблиці 9.3.

**Таблиця 9.3**

#### **Порядок подання форм звітів щодо сум нарахованого єдиного внеску страхувальниками**

<b>Страховальник</b>	<b>Умови</b>	<b>Форма звітності</b>	<b>Звітний період</b>	<b>Строки подання</b>
Підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання; Фізичні особи – підприємці	Використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або на інших умовах за цивільно-правовими договорами	Додаток форми № 4	Календарний місяць	Протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду
Фізичні особи – підприємці на загальній системі та платники єдиного податку, у тому числі фізичні особи – підприємці – пенсіонери за віком або інваліди, що отримують пенсію за віком або соціальну допомогу у разі самостійного	Самі за себе	Додаток форми № 5	Один раз на рік	До 10 лютого року, що настає за звітним періодом

Страховальник	Умови	Форма звітності	Звітний період	Строки подання
визначення бази нарахування єдиного внеску				
Особи, які проводять незалежну професійну діяльність	Самі за себе	Додаток форми № 5	Один раз на рік	До 01 травня року, що настає за звітним періодом
Добровільна участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування на підставі укладеного договору (особи, які досягли 16-річного віку та не перебувають у трудових відносинах з роботодавцями, іноземці та особи без громадянства, які постійно проживають або працюють в Україні, громадяни України, які працюють або постійно проживають за межами України, члени фермерського господарства, особистого селянського господарства)	Самі за себе	Додаток форми № 6	Тривалість дії договору	Протягом 30 календарних днів після закінчення строків дії договору
Страховальники та члени фермерського господарства, особистого сільського господарства	У разі настання нещасного випадку на виробництві чи професійного захворювання застрахованих осіб	Додаток форми № 7	Оформлено актом про настання нещасного випадку на виробництві та акта розслідування професійного захворювання	Протягом 5 робочих днів після складання акта про настання нещасного випадку

Звіт до органів фіскальної служби подається страховальником або відповідальною особою засобами електронного зв'язку в електронній формі та на паперових носіях або надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення за умови, якщо у страховальника кількість застрахованих осіб не перевищує п'яти.

Звіт повинен містити такі обов'язкові реквізити:

- тип форми («додаткова», «початкова», «ліквідаційна», «скасовуюча», «призначення пенсії»);
- звітний період;
- повне найменування страховальника, код за ЄРПОУ або податковий номер;
- код підстави до обліку Пенсійним фондом України стажу окремим категоріям осіб;
- код основного виду економічної діяльності;
- місцезнаходження (місце проживання) страховальника;
- код органу фіскальної служби;
- ініціали, прізвища, податкові номери посадових осіб;
- дата подання Звіту;
- середньооблікова кількість штатних працівників (за наявністю);
- кількість застрахованих осіб у звітному періоді (за наявністю);

- штатна чисельність працівників (за наявністю);
- кількість створених робочих місць у звітному періоді (за наявністю);
- підписи страхувальника – фізичної особи або посадових осіб.

Якщо юридичні особи або фізичні особи – підприємці не використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або на інших умовах, Звіт за найманих працівників до фіскальних органів не подається.

Підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання та фізичні особи – підприємці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору або на інших умовах за цивільно-правовими договорами звіт подають за додатком форми № 4, який включає 9 таблиць, що схематично зображено на рис. 9.2.

Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів	
➔ Таблиця 1 – Нарахування єдиного внеску	Формується і подається <i>всіма страхувальниками</i> , в ній зазначається загальна сума нарахованої заробітної плати та інших виплат, загальна сума єдиного внеску за відповідними ставками
➔ Таблиця 5 – Відомості про трудові відносини осіб	Формується і подається <i>страхувальником, якщо протягом місяця</i> було укладено або розірвано трудовий договір із застрахованою особою, особі надано відпустку по догляду за дитиною до трирічного віку або до досягнення нею шестирічного віку, у зв'язку з вагітністю та пологами
➔ Таблиця 6 – Відомості про нарахування заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) застрахованим особам	Формується і подається <i>страхувальниками, які нараховують та сплачують єдиний внесок, у розрізі кожної застрахованої особи, відомостей про суми нарахованої їм заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) у звітному місяці</i>
➔ Таблиця 4 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на суми грошового забезпечення та суми допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами	Формується і подається <i>лише страхувальниками, які нараховують та сплачують єдиний внесок за осіб із числа військовослужбовців (крім військовослужбовців строкової та альтернативної служби), осіб рядового і начальницького складу</i>
➔ Таблиця 3 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за осіб, які проходять строкову військову службу	Формується і подається <i>лише страхувальниками, які нараховують та сплачують єдиний внесок за осіб, які проходять строкову військову службу у Збройних Силах України, інших утворених відповідно до закону військових формувань, Службі безпеки України, органах Міністерства внутрішніх справ України та службу в органах і підрозділах цивільного захисту</i>
➔ Таблиця 9 – Відомості про осіб, які проходять строкову військову службу	
➔ Таблиця 2 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за деякі категорії застрахованих осіб	Формується і подається <i>лише районними (міськими) управліннями праці та соціального захисту населення</i> про нарахування сум єдиного внеску (грошового забезпечення) батькам – вихователям дитячих будинків сімейного типу, прийомним батькам, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства, та за осіб, які доглядають за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відповідно до закону отримують допомогу по догляду за усиновителів, опікунів, піклувальників, які фактично здійснюють догляд за дитиною-інвалідом, а також непрацюючих працездатних осіб, які здійснюють догляд за інвалідом I групи або за особою похилого віку, яка за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду або досягла 80-річного віку, якщо такі непрацюючі працездатні особи отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства
➔ Таблиця 8 – Відомості про осіб, які отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства	

**Рис. 9.2. Структура звіту про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів додатку форми № 4**

У разі якщо за даними страхувальника протягом звітного періоду не було зафіксовано фактів укладання та розірвання трудових угод (цивільно-правового

договору), надання відпустки по догляду за дитиною до трирічного віку або до шестирічного віку, у зв'язку з вагітністю та пологами таблиця 5 додатку форми № 4 не подається. У таблиці 5 додатку форми № 4 у разі надання відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, по догляду за дитиною до трирічного віку або до шестирічного віку, у звітному місяці зазначається дата початку відпустки, а дата закінчення відпустки зазначається у тому звітному місяці, в якому закінчується відпустка.

Таблиця 6 додатку форми № 4 призначена для формування у розрізі кожної застрахованої особи інформації про суми нарахованої їм заробітної плати та суми нарахованого єдиного внеску у звітному періоді. У таблиці 6 додатку форми № 4 коди типу нарахувань зазначаються за переліком:

- код типу нарахувань 1 – зазначається лише для осіб, які отримують заробітну плату (дохід) за роботу, строк виконання якої перевищує календарний місяць і єдиний внесок нараховується на суму, що визначається шляхом ділення заробітної плати (доходу), на кількість місяців, за які вона нарахована, а також особам, яким після звільнення з роботи нараховано заробітну плату (дохід) за відпрацьований час або згідно рішення суду;
- коди типу нарахувань 2 – 9 зазначаються лише у випадках донарахування або зменшення єдиного внеску застрахованих осіб;
- код типу нарахувань 10 – суми нарахованих доходів за дні щорічних та додаткових відпусток, при цьому суми відпустки, що відповідають звітному місяцю відносяться до загальної суми нарахованої заробітної плати, а суми за дні відпустки, що припадають на наступні місяці зазначаються окремо під кодом нарахувань 10 окремими рядками за кожний наступний місяць;
- код типу нарахувань 11 і 12 – сума заробітної плати, що донарахована або яка зменшена під час перевірки фіскальними органами;
- код типу нарахувань 13 – сума різниці між розміром мінімальної заробітної плати та фактично нарахованою заробітною платою (доходом) за звітний місяць.

Суми виплат, нараховані за дні тимчасової непрацездатності та допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами, відображаються в окремих рядках відповідного місяця, тільки в сумі, що припадає на такий місяць.

Фізичні особи – підприємці, що знаходяться на загальній системі оподаткування та на спрощеній системі оподаткування та особи, які проводять незалежну професійну діяльність на суму нарахованого єдиного внеску за себе подаються звіт за додатком форми № 5, який включає 4 таблиць, що схематично зображено на рис. 9.3.

Фізичні особи – підприємці на загальній і спрощеній системи оподаткування на суму нарахованого єдиного внеску за себе подаються звіт додатку за формою № 5 до 10 лютого року, що настає за звітним роком. Особи, які проводять професійну діяльність, подають звіт додатку форми № 5 до 1 травня року, що настає за звітний роком.

Особи, які досягли 16-річного віку та не перебувають у трудових відносинах з роботодавцями, у тому числі іноземці та особи без громадянства, які постійно проживають або працюють в Україні, громадяни України, які працюють або постійно проживають за межами України, та уклали договір на добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, а також члени фермерського господарства, особистого селянського господарства, які уклали

договір на добровільну участь у системі соціального страхування подають звіт форми № 6 протягом 30 календарних днів після закінчення строків дії договору.

Звіт про суму нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску	
→ Таблиця 1 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування фізичними особами – підприємцями	Формують і подають <i>фізичні особи – підприємці на загальній системі оподаткування</i> , в якій зазначається сума чистого доходу (прибутку), заявлена в податковій декларації фізичної особи – підприємця, нарахування єдиного внеску з урахуванням максимальної величини
→ Таблиця 2 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування фізичними особами – підприємцями, які обрали спрощену систему оподаткування	Формують і подають <i>фізичні особи – підприємці на спрощеній системі оподаткування</i> , в якій зазначається самостійно визначена сума, на яку нараховується єдиний внесок, але не менше за розмір мінімальної заробітної плати, розмір єдиного внеску
→ Таблиця 3 – Нарахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування особами, які проводять незалежну професійну діяльність	Формують і подають <i>особи, які одержали дохід від наукової, літературної, художньої, освітньої або викладацької, а також медичної, юридичної практики, у тому числі адвокатської, нотаріальної діяльності, проведення релігійної (місіонерської) діяльності</i> , в якій зазначається сума доходу, заявлена в податковій декларації, нарахована сума єдиного внеску з урахуванням максимальної величини
→ Таблиця 4 – Наявність підстав для обліку стажу окремим категоріям осіб відповідно до законодавства	Формують і подають особи, які мають підстави для обліку спецстажу

**Рис. 9.3. Структура звіту про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску додатку форми № 5**

Звіт додатку форми № 6 включає 3 таблиці, а саме:

➤ таблиця 1 форми № 6 – формують і подають особи щодо суми добровільних внесків, передбачених договором про добровільну участь у системі загальнообов’язкового державного соціального страхування;

➤ таблиця 2 форми № 6 – формують і подають фізичні особи – підприємці та особи, які проводять незалежну професійну діяльність, які здійснюють доплату до суми страхових внесків згідно з повідомленням-розрахунком протягом одного календарного місяця після здійснення відповідних розрахунків;

➤ таблиця 3 форми № 7 – формують і подають фізичні особи – підприємці та особи, які проводять незалежну професійну діяльність, яким за результатами проведеної перевірки збільшено або зменшено зобов’язання протягом одного календарного місяця після здійснення відповідних розрахунків.

Страховальники та члени фермерського господарства, особистого селянського господарства, формують і подають відомості про застраховану особу, з якою стався нещасний випадок на виробництві чи професійне захворювання за

додатком форми № 7, де зазначається розрахунковий період, за який обчислюється середня заробітна плата (дохід) для розрахунку страхових виплат.

У разі виявлення помилки у Звіті до закінчення строку подання страхувальник повторно формує та подає Звіт у повному обсязі, при цьому чинним вважається останній звіт, поданий страхувальником до закінчення строків подання звітності.

У разі виявлення страхувальником у Звіті після закінчення звітного періоду помилки, подаються скасовуючі документи, тобто формується і подається Звіт за попередній період, який містить перелік таблиць, відповідну таблицю із зазначенням типу форми «скасовуюча» з відомостями, які були помилкові, та відповідну таблицю із зазначенням типу «початкова» та із зазначеними правильними відомостями на одну або декількох застрахованих осіб.

Звіт, сформований для виправлення помилок за попередні звітні періоди, не повинен містити таблиць 1-4 додатку форми № 4, при цьому внесення змін до сум нарахованої заробітної плати або доходу та у зв'язку з цим донарахованих сум єдиного внеску за звітний місяць при формуванні і поданні скасовуючих документів не допускається.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Охарактеризуйте генезис розвитку єдиного соціального внеску в Україні.
2. Назвіть платників єдиного соціального внеску.
3. Як визначається база нарахування єдиного внеску на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами?
4. Що є базою нарахування єдиного соціального внеску на суму грошового забезпечення, оплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги по вагітності та пологам, інших компенсацій?
5. Як визначається база нарахування єдиного внеску фізичними особами – підприємцями, що застосовують загальну систему оподаткування, на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності?
6. Як визначається база нарахування єдиного внеску фізичними особами – підприємцями, які обрали спрощену систему оподаткування?
7. Назвіть види виплат, на які не нараховується єдиний соціальний внесок.
8. Які існують ставки єдиного соціального внеску? До яких видів виплат вони застосовуються?
9. Який особливий порядок нарахування єдиного соціального внеску для підприємств та організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів, зокрема товариств УТОГ та УТОС?
10. Який існує порядок обчислення та сплати єдиного соціального внеску на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами?
11. Який існує порядок обчислення та сплати єдиного соціального внеску на суму грошового забезпечення, оплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, допомоги по вагітності та пологам, інших компенсацій?
12. Який існує порядок обчислення та сплати єдиного соціального внеску фізичними особами – підприємцями, що застосовують загальну систему оподаткування, на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності?
13. Який існує порядок обчислення та сплати єдиного соціального внеску

фізичними особами – підприємцями, які обрали спрощену систему оподаткування?

14. Які дні вважаються днями сплати єдиного соціального внеску?

15. Охарактеризуйте особливості порядку нарахування єдиного соціального внеску особами, які беруть добровільну участь у страхуванні.

16. В чому полягають особливості нарахування та сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування фізичними особами, які здійснюють операції з купівлі іноземної валюти в готівковій формі?

17. Як нараховується і сплачується збір на обов'язкове державне соціальне страхування суб'єктами господарювання, які подають ювелірні та побутові вироби з дорогоцінних металів на клеймування державним пробірним клеймом до казенних підприємств пробірного контролю?

18. Як здійснюється нарахування та сплата збору на обов'язкове державне пенсійне страхування суб'єктами господарювання і фізичними особами, які набувають право власності на легкові автомобілі?

19. В чому полягають особливості нарахування та сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування суб'єктами господарювання та фізичними особами, які придбавають нерухоме майно?

20. Охарактеризуйте особливий порядок нарахування та сплати збору на загальнообов'язкове пенсійне страхування суб'єктами господарювання і фізичними особами, які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку.

21. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску суб'єктами господарювання, які використовують працю фізичних осіб.

22. Охарактеризуйте порядок заповнення та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску фізичними особами – підприємцями, які знаходяться на загальній системі оподаткування.

23. Розкрийте порядок заповнення та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску фізичними особами – підприємцями, які обрали спрощену систему оподаткування.

24. Охарактеризуйте порядок заповнення та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску фізичними особами, які приймають добровільну участь у системі пенсійного страхування.

25. Розкрийте порядок заповнення та подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску страхувальниками та членами фермерського господарства, особистого сільського господарства у разі настання нещасного випадку на виробництві чи професійного захворювання застрахованих осіб.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

**1). Наррахування єдиного соціального внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, яка дорівнює:**

а) двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на рік;

б) двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць;

в) п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць;

г) сімнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць;

е) двадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатної особи на місяць.

**2). Не є базою нарахування єдиного соціального внеску:**

- a) допомога по тимчасовій непрацездатності, що надається за рахунок коштів роботодавця;
- b) вихідна допомога у разі припинення трудового договору;
- c) допомога у зв'язку з вагітністю та пологами;
- d) допомога по тимчасовій непрацездатності;
- e) винагорода за підсумками роботи за рік.

**3). Базою нарахування єдиного соціального внеску роботодавця є:**

- a) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- b) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, грошове забезпечення (допомоги по тимчасовій непрацездатності, у зв'язку вагітністю та пологами, допомоги, надбавки відповідно до законодавства) та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- c) сума доходу (прибутку), яка отримана від діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;
- d) сума доходу (прибутку), яка визначена самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;
- e) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі у розмірі не менше мінімального страхового внеску та не більше суми єдиного внеску, обчисленого виходячи з максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на місяць.

**4). Базою нарахування єдиного соціального внеску для фізичної особи – підприємця на загальній системі оподаткування і особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, є:**

- a) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- b) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, грошове забезпечення (допомоги по тимчасовій непрацездатності, у зв'язку вагітністю та пологами, допомоги, надбавки відповідно до законодавства) та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;
- c) сума доходу (прибутку), яка отримана від діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;
- d) сума доходу (прибутку), яка визначена самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального



страхового розміру на місяць;

е) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі у розмірі не менше мінімального страхового внеску та не більше суми єдиного внеску, обчисленого виходячи з максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на місяць.

**5). Базою нарахування єдиного соціального внеску для фізичної особи – підприємця, яка обрала спрощену систему оподаткування, є:**

а) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

б) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, грошове забезпечення (допомогу по тимчасовій непрацездатності, у зв'язку вагітністю та пологами, допомоги, надбавки відповідно до законодавства) та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

с) сума доходу (прибутку), яка отримана від діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;

д) сума доходу (прибутку), яка визначена самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;

е) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі у розмірі не менше мінімального страхового внеску та не більше суми єдиного внеску, обчисленого виходячи з максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на місяць.

**6). Базою нарахування єдиного соціального внеску для осіб, які беруть добровільну участь у системі страхування, є:**

а) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

б) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, грошове забезпечення (допомогу по тимчасовій непрацездатності, у зв'язку вагітністю та пологами, допомоги, надбавки відповідно до законодавства) та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами;

с) сума доходу (прибутку), яка отримана від діяльності, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;

д) сума доходу (прибутку), яка визначена самостійно, але не більше максимальної величини бази нарахування єдиного внеску та не менше мінімального страхового розміру на місяць;

е) виплата заробітної плати кожній застрахованій особі у розмірі не менше мінімального страхового внеску та не більше суми єдиного внеску, обчисленого виходячи з максимальної величини бази нарахування єдиного внеску на місяць.

**7). При нарахуванні заробітної плати працівнику-інваліду, який працює у фізичної особи – підприємця, який обрав спрощену систему оподаткування, єдиний соціальний внесок нараховується у розмірі:**

- a) 22 %;
- b) 8,41 %;
- c) 5,3 %;
- d) 5,5 %;
- e) 0 %.

**8). При нарахуванні заробітної плати працівнику не інваліду, який працює на підприємстві або організації всеукраїнської громадської організації інвалідів, в якій кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, а фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці, нараховується єдиний внесок у розмірі:**

- a) 22 %;
- b) 8,41 %;
- c) 5,3 %;
- d) 5,5 %;
- e) 0 %.

**9). При нарахуванні заробітної плати працівнику-інваліду, який працює на підприємстві або організації громадської організації інвалідів, в якій кількість інвалідів становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, а фонд оплати праці таких інвалідів становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці, нараховується єдиний внесок у розмірі:**

- a) 22 %;
- b) 8,41 %;
- c) 5,3 %;
- d) 5,5 %;
- e) 0 %.

**10). При нарахуванні заробітної плати працівнику, який працює у фізичної особи – підприємця, який знаходиться на загальній системі оподаткування, єдиний соціальний внесок нараховується у розмірі:**

- a) 22 %;
- b) 8,41 %;
- c) 5,3 %;
- d) 5,5 %;
- e) 0 %.

**11). Роботодавці, які використовують працю фізичних осіб, подають звіт щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску:**

- a) щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду;
- b) щорічно до 10 лютого року, що настає за звітним періодом;
- c) щорічно до 01 травня року, що настає за звітним періодом;
- d) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітного періоду;
- e) щоквартально протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем

звітнього періоду.

**12). Фізичні особи – підприємці, самі за себе подають звіт щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску:**

- а) щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- б) щорічно до 10 лютого року, що настає за звітним періодом;
- в) щорічно до 01 травня року, що настає за звітним періодом;
- г) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- д) щоквартально протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду.

**13). Особи, які проводять незалежну професійну діяльність, самі за себе подають звіт щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску:**

- а) щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- б) щорічно до 10 лютого року, що настає за звітним періодом;
- в) щорічно до 01 травня року, що настає за звітним періодом;
- г) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- д) щоквартально протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду.

**14). Фізична особа – підприємець, яка обрала спрощену систему оподаткування, при нарахуванні заробітної праці найманим працівникам, подає звіт щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску на заробітну плату:**

- а) щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- б) щорічно до 10 лютого року, що настає за звітним періодом;
- в) щорічно до 01 травня року, що настає за звітним періодом;
- г) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- д) щоквартально протягом 40 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду.

**15). Особи, які беруть добровільну участь у системі страхування, подають звіт щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску:**

- а) щомісячно протягом 20 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- б) щорічно до 10 лютого року, що настає за звітним періодом;
- в) щорічно до 01 травня року, що настає за звітним періодом;
- г) щомісячно протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем звітнього періоду;
- д) протягом 30 календарних днів після закінчення строків дії договору.

**16). Роботодавці, які використовують працю фізичних осіб, подають форму звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску у вигляді:**

- а) додатку форми № 4;
- б) додатку форми № 5;

- с) додатку форми № 6;
- d) додатку форми № 7;
- е) додатку форми № 8.

**17). Особи, які беруть добровільну участь у системі страхування, подають форму звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску у вигляді:**

- a) додатку форми № 4;
- b) додатку форми № 5;
- с) додатку форми № 6;
- d) додатку форми № 7;
- е) додатку форми № 8.

**18). Фізичні особи – підприємці, самі за себе подають форму звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску у вигляді:**

- a) додатку форми № 4;
- b) додатку форми № 5;
- с) додатку форми № 6;
- d) додатку форми № 7;
- е) додатку форми № 8.

**19). Роботодавці зобов'язані сплачувати єдиний внесок, нарахований за календарний місяць:**

- a) тільки до 20 числа наступного місяця;
- b) під час виплати кожної заробітної плати, одночасно з видачею сум (за винятком поплати єдиного внеску) і у випадку не виплати заробітної плати не пізніше 20 числа наступного місяця, крім гірничих підприємств, які сплачують не пізніше 28 числа наступного місяця;
- с) до 10 лютого наступного року;
- d) до 1 травня наступного року;
- е) до 20 числа місяця, що настає за кварталом.

**20). Фізична особа – підприємець, який обрав спрощену систему оподаткування, зобов'язаний сплачувати єдиний соціальний внесок сам за себе:**

- a) щомісячно до 20 числа наступного місяця;
- b) щомісячно до 15 числа наступного місяця;
- с) щороку до 10 лютого наступного року;
- d) щороку до 1 травня наступного року;
- е) щокварталу до 20 числа місяця, що настає за звітним кварталом.

## РОЗДІЛ 5

### СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

#### **ТЕМА 10. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ**

**10.1. Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності**

**10.2. Порядок обчислення та сплати єдиного податку платниками першої-третьої груп**

**10.3. Основні вимоги щодо ведення обліку та подання податкової декларації єдиного податку платниками першої-третьої груп**

#### **10.1. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ**

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності в Україні, представлена єдиним податком, що був запроваджений відповідно до Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03 липня 1998 р. і продовжив своє існування з прийняттям Податкового кодексу України № 2755-VI від 02 грудня 2010 р. Вона встановлює заміну окремих податків і зборів на сплату єдиного податку. Юридичні особи та фізичні особи – підприємці самостійно обирають спрощену систему оподаткування та реєструються платником єдиного податку.

Зазначимо, що у Європейському Союзі відсутні аналоги спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, при цьому преференції для малого та середнього бізнесу існують, але вони функціонують у межах загальної системи оподаткування [131, с. 32]. В країнах з ринковою економікою втілюються державні програми підтримки малого бізнесу, а саме: новостворені підприємства звільняються на кілька років від податків та запроваджуються пільгові умови кредитування, а надалі сплачуються податки в повному обсязі до бюджету.

У таблиці 10.1 зазначені ставки корпоративного та альтернативного мінімального податку в Європейському союзі [131, с. 31].

**Таблиця 10.1**

**Ставки корпоративного та альтернативного мінімального податку в  
Європейському союзі [131, с. 31]**

Країни Європейського союзу	Ставки корпоративного податку	Альтернативний податок
Австрія	25 %	1750 євро (ТОВ), 3500 євро (АТ)
Бельгія	33,99 %	—
Болгарія	10 %	—
Велика Британія	20 %	—
Греція	26 %	—
Данія	23,5 %	—
Естонія	20 %	—
Ірландія	12,5 % / 25 %	—

Країни Європейського союзу	Ставки корпоративного податку	Альтернативний податок
Іспанія	28 %	—
Італія	31,4 %	—
Кіпр	12,5 %	—
Латвія	15 %	—
Литва	15 %	—
Люксембург	29,22 %	3000 євро (500 євро)
Мальта	35 %	—
Нідерланди	20 % / 25 %	—
Німеччина	29,65 %	—
Польща	19 %	—
Португалія	21 %	—
Румунія	16 %	3 %
Словаччина	22 %	480 євро – 2880 євро
Словенія	17 %	—
Угорщина	10 % / 19 %	—
Фінляндія	20 %	—
Франція	33,33 %	—
Хорватія	20 %	—
Чехія	19 %	—
Швеція	22 %	—

У свою чергу, аналоги вітчизняної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності характерні для країн Співдружності Незалежних Держав, що наведено у таблиці 10.2 [131, с. 32].

**Таблиця 10.2**

**Альтернативні системи оподаткування окремих країнах СНД [131, с. 31].**

Країна	Альтернативні системи оподаткування
Україна	Спрощена система оподаткування, обліку та звітності (єдиний податок)
Азербайджан	Спрощений податок
Білорусь	Податок при спрощеній системі оподаткування; Єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції
Казахстан	Спеціальний податковий режим на основі патенту; Спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації; Спеціальний податковий режим для селянських або фермерських господарств; Спеціальний податковий режим для юридичних осіб – виробників сільськогосподарської продукції, продукції аквакультури (рибництва) та сільських споживчих кооперативів
Киргизстан	спрощена система оподаткування на основі єдиного податку
Росія	Спрощена система оподаткування; Єдиний сільськогосподарський податок

Відповідно до розділу XIV ПКУ в спрощеній системі оподаткування виділяють 4 групи платників, що схематично переставлено на рис. 10.1.



**Рис. 10.1. Групи платників єдиного податку та обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування**

Для кожної групи платників єдиного податку встановлені обов'язкові вимоги щодо граничного рівня обсягу доходу на календарний рік та чисельності найманих осіб, видів діяльності (крім платників четвертої групи), граничного рівня частки товаровиробництва для платників четвертої групи. Основні вимоги щодо платників єдиного податку за групами узагальнені у таблиці 10.3.

**Таблиця 10.3**

**Основні вимоги щодо платників єдиного податку за групами**

Групи платників єдиного податку	Група 1	Група 2	Група 3	Група 4
1. Платники єдиного податку	Фізичні особи – підприємці	Фізичні особи – підприємці	Фізичні особи – підприємці, юридичні особи	Сільськогосподарські товаровиробники
2. Ліміт річного доходу	300000,00	1500000,00	5000000,00	Не обмежено
3. Чисельність найманих осіб	Не використовують найману працю	Не використовують найману працю або їх кількість не перевищує 10 осіб	Не обмежується	Не обмежується
4. Вид діяльності	Роздрібний продаж товарів на ринках, надання побутових послуг населенню за переліком ст. 291.7 ПКУ	Надання послуг, у тому числі побутових за переліком ст. 291.7 ПКУ платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства (крім посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна; виробництво, постачання, реалізація ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних, напівдорогоцінних металів та каміння)	Обмежено переліком ст. 295 ПКУ (включаючи діяльність фізичних осіб – підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна; виробництво, постачання, реалізація ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних, напівдорогоцінних металів та каміння)	Частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків
5. Ставки податку	10 відсотків мінімальної заробітної плати на 01 січня податкового (звітного) року	20 відсотків мінімальної заробітної плати на 01 січня податкового (звітного) року	3 відсотка доходу – у разі сплати податку на додану вартість; 5 відсотків доходу – у разі виключення податку на додану вартість; 5 відсотків доходу – для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів та каміння, напівдорогоцінного каміння; 6 відсотків доходів (платники податку на додану вартість) і 10	3 одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду залежно від категорій (типу) земель, їх розташування у відсотках до бази оподаткування



Групи платників єдиного податку	Група 1	Група 2	Група 3	Група 4
			<b>відсотків</b> доходів (не платників податку на додану вартість) <b>для юридичних осіб</b> до трьох видів доходів	
	15 відсотків доходу – для фізичних осіб – підприємців до п'яти видів доходів			
6. Реєстратор розрахункових операцій	Не застосовуються	Не застосовуються у випадку, коли обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 1000000 грн. Застосовуються у випадку, коли обсяг доходу протягом календарного року перевищує 1000000 грн.		Застосовується відповідно до вимог законодавства
7. Звітний період	Календарний рік	Календарний рік	Календарний квартал	Календарний рік
8. Сплата єдиного податку	Авансовий внесок не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. <b>Платники єдиного податку, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби за листком непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів</b>		Протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал	Щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі – 10 %; у II кварталі – 10 %; у III кварталі – 50 %; у IV кварталі – 30 %

При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку – фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

Форми податкових декларацій платників єдиного податку затверджено наказом Міністерства фінансів України № 578 від 19 червня 2015 р. «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку», а саме:

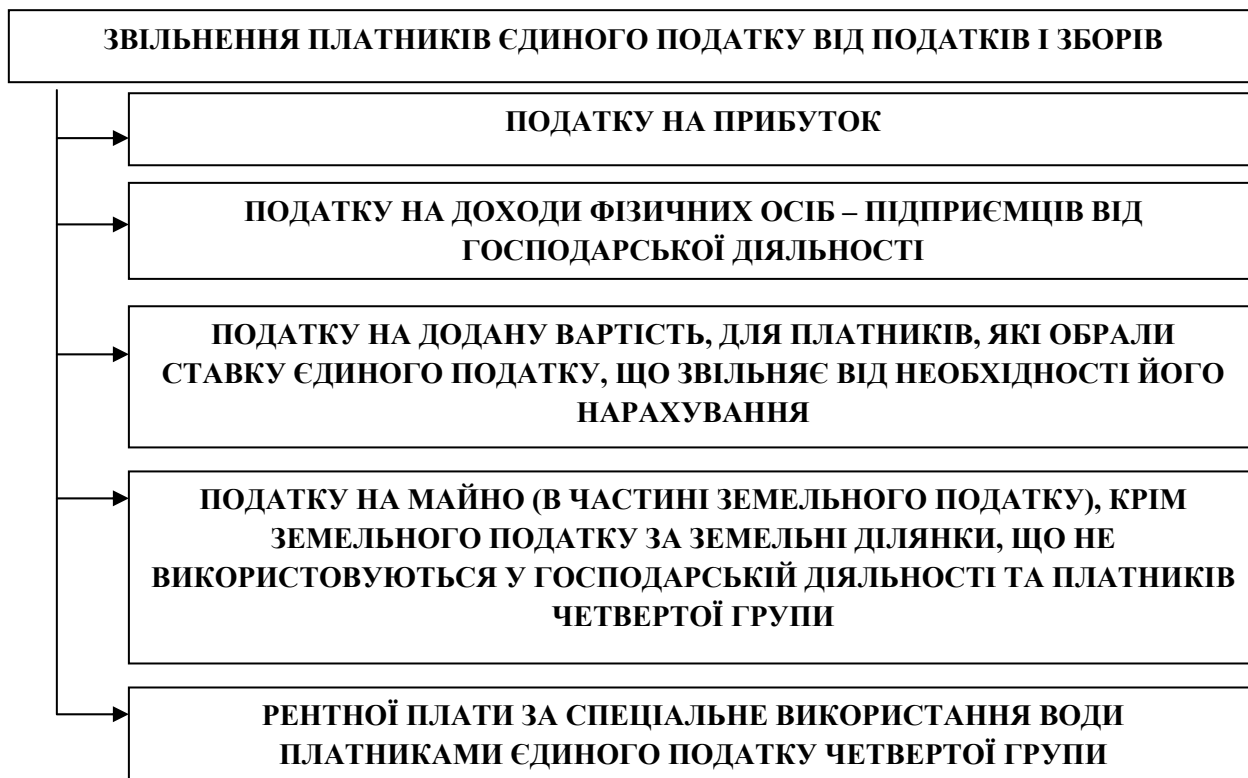
- податкова декларація єдиного податку – фізичних осіб – підприємців;
- податкова декларація єдиного податку третьої групи (юридичних осіб);
- податкова декларація єдиного податку четвертої групи.

Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати податків і зборів за переліком, що схематично наведено на рис. 10.2.

У разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником єдиного податку на загальних підставах.

Реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку протягом двох робочих днів від дати надходження заяви від суб'єкта господарювання і є безстроковою до анулювання для платників першої, другої, третьої груп, а для сільськогосподарських товаровиробників (четверта група) встановлено щорічне підтвердження статусу платника єдиного податку. Контролюючий орган має право відмовити у реєстрації суб'єкта господарювання при невідповідності суб'єкта обов'язковим вимогам щодо обсягів доходу, кількості

найманих осіб, видів діяльності, при наявності непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, при поданні заяви з порушенням встановлених строків.



**Рис. 10.2. Перелік податків і зборів, від сплати яких звільнені платники єдиного податку**

Платник єдиного податку має право безоплатно протягом одного робочого дня отримати у контролюючого органу витяг з реєстру платників єдиного податку. Анулювання платника єдиного податку шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу проводиться у разі:

- подання заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування з переходом на загальну систему оподаткування – в останній день календарного кварталу, в якому подано таку заяву;
- припинення юридичної особи або припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця – в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення;
- у разі перевищення встановленого граничного рівня доходу, кількості найманих осіб, видів діяльності, проведення розрахунків у не грошовій формі, наявність податкового боргу протягом двох послідовних кварталів;
- якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва становить менш як 75 відсотків.

У разі виявлення порушень під час проведення перевірок контролюючим органом платником єдиного податку першої – третьої групи, приймається рішення такого органу про анулювання реєстрації платника єдиного податку, то такий суб'єкт господарювання має право перейти на спрощену систему оподаткування

тільки після закінчення чотирьох послідовних кварталів з моменту прийняття рішення контролюючим органом. Якщо під час перевірки платника єдиного податку четвертої групи встановлена невідповідність встановленим вимогам, такому платнику за такі періоди нараховуються всі податки та збори, від сплати яких він звільнявся, штрафні санкції і такий платник переходить на загальну систему оподаткування, починаючи з наступного місяця після місяця, у якому встановлено таке порушення.

Для обрання спрощеної системи оподаткування при проведенні державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця державному реєстратору, як додаток до реєстраційної картки, подається заява, яка у електронній формі передається до контролюючого органу одночасно з відомостями з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця. Фізичні особи – підприємці, які подали заявку на обрання першої або другої групи спрощеної системи, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбувалася державна реєстрація. Суб'єкти господарювання, які подали заявку на третю групу без сплати податку на додану вартість, вважаються платниками єдиного податку з дати їх державної реєстрації.

У разі переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до контролюючого органу заяву особисто або через уповноважену особу, надсилає поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису. Заява про перехід на спрощену систему оподаткування подається не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. Такий перехід можна здійснювати тільки один раз протягом календарного року при дотриманні вимог, що встановлено для платників єдиного податку за групами. Обов'язково до поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік.

Фізичні особи – підприємці платники єдиного податку мають право перейти до іншої групи при дотриманні вимог шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до подачку наступного кварталу.

Для відмови від спрощеної системи оподаткування суб'єкт господарювання не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до контролюючого органу заяву та з 1 числа нового календарного кварталу (року) застосовує загальну систему оподаткування.

Обов'язково платник єдиного податку переходить на загальну систему оподаткування у разі:

- перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку першої і другої груп та не здійснення переходу на третю групу з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку першої і другої груп, які використали право на перехід на третю групу, з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками третьої групи, з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

➤ у разі застосування платником єдиного податку розрахунку за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) не в грошовій формі з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому було допущено такий спосіб розрахунку;

➤ у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або не відповідають вимогам організаційно-правових форм господарювання – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;

➤ у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому допущено таке перевищення;

➤ у разі здійснення видів діяльності, не включених у реєстрі платників єдиного податку – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалися такі види діяльності;

➤ у разі наявності податкового боргу на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів – в останній день другого із двох послідовних кварталів;

➤ у разі здійснення платниками першої або другої групи діяльності, яка заборонена для цих груп – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалася така діяльність.

Фізичні особи – підприємці обов’язково подають до контролюючих органів інформацію про період щорічної відпустки і терміни тимчасової втрати непрацездатності з доданням листа непрацездатності.

До реєстру платників єдиного податку вносяться зміни за наявності наступних обставин:

1) зміни найменування суб’єкта господарювання або прізвища, імені, по батькові – заява подається протягом місяця з дня виникнення таких змін;

2) зміни податкової адреси суб’єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності, видів господарської діяльності – платниками єдиного податку першої і другої груп заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбувалися такі зміни; платниками третьої групи заява подається разом з податковою декларацією за податковий (звітний) період, у якому відбулися такі зміни.

## ***10.2. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ ТА СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ПЛАТНИКІВ ПЕРШОЇ-ТРЕТЬОЇ ГРУП***

Платники єдиного податку третьої групи розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) здійснюють виключно в грошовій формі (готівковій та безготівковій). Датою отримання доходу є дата надходження коштів у грошовій формі.

Порядок формування доходів та їх склад для платників єдиного податку третьої групи наведено у таблиці 10.4.

У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що передбачає наявність реєстратора розрахункових операцій, датою отримання доходу вважається дата

вилучення з таких торговельних апаратів та подібного обладнання грошової виручки. Якщо торгівля здійснюється з використанням жетонів, карток та інших замінників грошових знаків, датою отримання доходу вважається дата їх продажу.

Доходи фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані, не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи.

До складу доходу платників єдиного податку не включаються суми за переліком, який наведено у таблиці 10.5.

Дивіденди, що виплачуються юридичними особами власникам корпоративних прав (засновникам платників єдиного податку), оподатковуються податком на доходи фізичних осіб та податком на прибуток відповідно до вимог Податкового кодексу України.

**Таблиця 10.4**

**Порядок формування доходів та їх склад для платників єдиного податку першої-третьої груп**

Дата виникнення доходу	Порядок формування доходів платників єдиного податку першої-третьої груп
Дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі	Основний дохід: <b>для фізичних осіб – підприємців</b> дохід отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій та безготівковій формі, матеріальній або нематеріальній формі (крім процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, доходи від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності
Дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі. При отриманні попередньої оплати – датою отримання доходу є дата відвантаження товарів (робіт, послуг)	<b>для юридичної особи</b> дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі
Дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі	Дохід від продажу основних засобів юридичними особами за об'єктами, що експлуатуються до 12 календарних місяців визначається як сума коштів, отриманих від такого продажу, за об'єктами, що експлуатуються більше 12 календарних місяців, - різниця між сумою коштів від продажу та їх залишковою балансовою вартістю на день продажу
Дата підписання акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	Дохід від безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) за договорами дарування або іншими договорами, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості чи їх повернення, а також використані товари, що передані платнику на відповідальне зберігання
Дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності	Кредиторська заборгованість, за якою минув строк позовної давності

Таблиця 10.5

## Перелік сум, що не включаються до складу доходу платників єдиного податку

№ з/п	Суми, що не включаються до складу доходу платників єдиного податку
1	Суми податку на додану вартість
2	Суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку
3	Суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання та суми кредитів
4	Суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм
5	Суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів
6	Суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємства або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця
7	Суми податку на додану вартість, що надійшли у складі вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період інших податків і зборів
8	Суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника
9	Суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів
10	Дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податку

Для платників єдиного податку першої та другої групи фізичних осіб – підприємців встановлено чіткий перелік побутових послуг населенню (ст. 291.7 ПКУ), а саме:

- виготовлення взуття за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту взуття;
- виготовлення швейних виробів, виробів із шкіри, виробів із хутра, спіднього одягу, текстильних виробів та текстильної галантереї, головних уборів за індивідуальним замовленням та додаткові послуги до виготовлення виробів за індивідуальним замовленням;
- послуги з ремонту одягу та побутових текстильних виробів;
- виготовлення та в'язання трикотажних виробів за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту трикотажних виробів;
- виготовлення килимів та килимових виробів за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту та реставрації килимів та килимових виробів;
- виготовлення шкіряних галантерейних та дорожніх виробів за індивідуальним замовленням та послуги із їх ремонту;
- виготовлення меблів за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту, реставрації та поновлення меблів;
- виготовлення теслярських та столярних виробів за індивідуальним замовленням;

- технічне обслуговування та ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням;
- послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо- і відеоапаратури;
- послуги з ремонту електропобутової техніки та інших побутових приладів;
- послуги з ремонту годинників, велосипедів;
- послуги з технічного обслуговування і ремонту музичних інструментів;
- виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту інших предметів особистого користування, домашнього вжитку та металовиробів;
- виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням та послуги з їх ремонту;
- прокат речей особистого користування та побутових товарів;
- послуги з виконання фоторобіт, з оброблення плівок;
- послуги з прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів, з чищення та фарбування текстильних, трикотажних і хутрових виробів;
- вичинка хутрових шкур за індивідуальним замовленням;
- послуги перукарень, ритуальні послуги та послуги, що пов'язані з сільським та лісовим господарством;
- послуги домашньої прислуги та послуги, пов'язані з очищенням та прибиранням приміщень за індивідуальним замовленням.

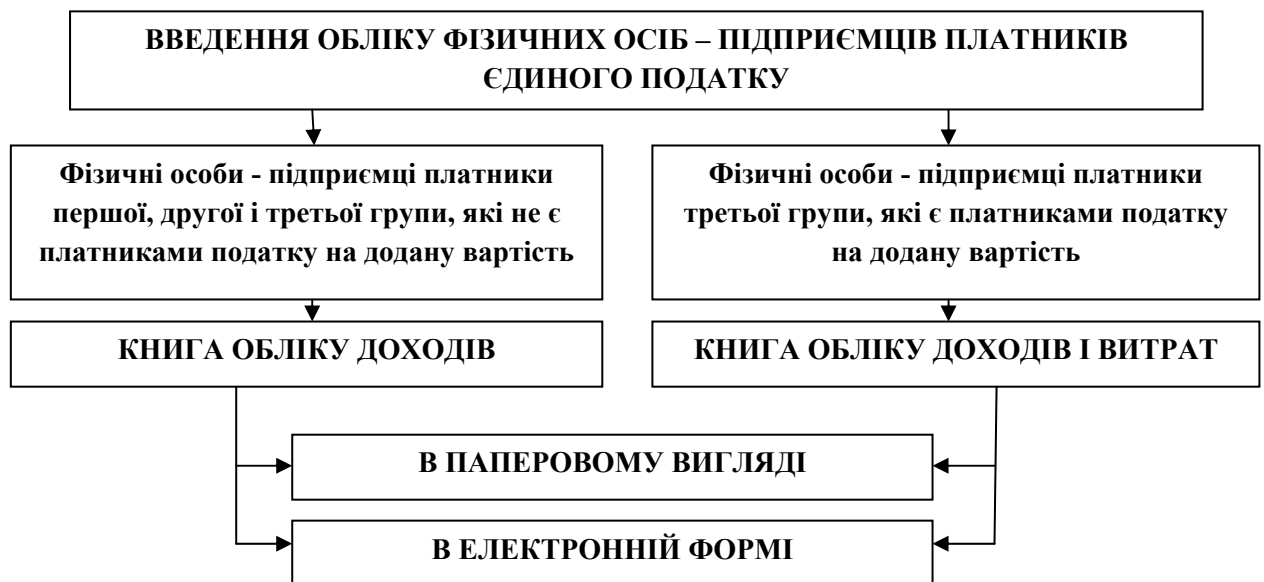
### ***10.3. ОСНОВНІ ВИМОГИ ЩОДО ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ТА ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ДЕКЛАРАЦІЇ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ПЛАТНИКАМИ ПЕРШОЇ-ТРЕТЬОЇ ГРУП***

Фізичні особи – підприємці платники єдиного податку ведуть облік шляхом заповнення Книг, що схематично зображено на рис. 10.3. Форму та порядок ведення книг затверджено Наказом № 579 від 19 червня 2015 р.

Фізичні особи – підприємці, платники єдиного податку ведуть Книги в паперовому або в електронному вигляді. Книгу в паперовому вигляді прошнуровану, пронумеровану подають до контролюючого органу за основним місцем для реєстрації. На титульному аркуші якої зазначаються прізвище, ім'я та по батькові, реєстраційний номер облікової картки платника податку або серія та номер паспорта, податкову адресу. Книга засвідчується підписом керівника або заступника керівника контролюючого органу та скріплюється печаткою. Книги залишаються у платника єдиного податку.

Для введення Книги в електронній формі фізичні особи – підприємці, платники єдиного податку зобов'язані отримати в акредитованому центрі сертифікації ключів, включеному до системи подання податкових документів в електронному вигляді, посилені сертифікати відкритих ключів, укласти договір про визнання електронних документів з контролюючим органом за основним місцем обліку, сформулювати та надіслати до контролюючого органу заяву про обрання способу введення Книги в електронній формі. Протягом 3 робочих днів контролюючий орган формує і надсилає повідомлення про реєстрацію Книги з реєстраційним номером і датою її реєстрації.

Книги зберігаються у платника податку протягом 3 років після закінчення звітного періоду, в якому здійснено останній запис.



**Рис. 10.3. Порядок введення обліку фізичними особами – підприємцями платниками єдиного податку**

Порядок заповнення книги обліку доходів (для платників єдиного податку першої, другої та третьої груп, які не є платниками податку на додану вартість) представлено у таблиці 10.6.

**Таблиця 10.6**

**Порядок заповнення Книги обліку доходів (для платників єдиного податку першої, другої та третьої груп, які не є платниками податку на додану вартість)**

Дата запису	Дохід від провадження діяльності					Дохід, що оподатковується за ставкою 15 %	
	Вартість проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг			Вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), грн., коп.	Всього, грн., коп. (гр. 4 + гр. 5)	Вид доходу	Сума, грн., коп.
	Сума грн., коп.	Сума повернутих коштів за товар (роботи, послуги) та передоплати, грн., коп.	Скоригована сума доходу, грн., коп. (гр. 2 – гр. 3)				
1	2	3	4	5	6	7	8
Дата запису – щоденно	Отримана сума коштів за продані товари, виконані роботи, надані послуги	Сума повернутих коштів за продані товари, виконані роботи, надані послуги та передплати	Скоригована сума доходу за продані товари, виконані роботи, надані послуги на суму повернутих коштів за продані товари, виконані роботи, надані послуги та передплати і розраховується як різниця граф 2 і 3	Вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	Загальна сума доходу як сума граф 4 і 5	Види доходу цифрами (1-5) та сума доходу, що оподатковується за ставкою 15 %	

Ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої-третьої групи (фізичні особи – підприємця) у розмірі 15 % за п'яти видами доходів:

1. Сума перевищення доходу (перша група – 300000,00 грн., друга група –



1500000,00 грн., третя група – 5000000,00 грн.);

2. Дохід, отриманий від провадження діяльності не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

3. Дохід, отриманий при застосуванні іншого способу розрахунків, крім в грошовій формі;

4. Дохід, отриманий від здійснення видів діяльності, які не дають право застосовувати спрощену систему оподаткування;

5. Дохід, отриманий платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена.

Порядок заповнення книги обліку доходів і витрат (для платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість) наведено у таблиці 10.7.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності. При здійсненні платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку для відповідної групи.

Платники єдиного податку першої групи, які у календарному кварталі перевищили обсяг доходу 300000,00 грн., з наступного кварталу за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку другої або третьої групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування. Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків. Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Платники єдиного податку другої групи, які у календарному кварталі перевищили обсяг доходу 1500000,00 грн., з наступного кварталу за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку третьої групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування. Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків. Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Фізичні особи – підприємці платники єдиного податку третьої групи, які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу 5000000,00 грн., до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків, а також зобов'язані перейти на загальну систему оподаткування. Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за кварталним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Декларування доходів підприємців – платників єдиного податку здійснюється у відповідності до ст. 296 ПКУ. Форма декларації платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця одна для всіх груп платників єдиного податку. Податкова декларація платників єдиного податку першої та другої групи подаються за звітний (податковий) період – рік. Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення протягом року встановленого обсягу доходу. Платники єдиного податку третьої групи подають

податкову декларацію за звітний (податковий) період – квартал.

Якщо платник єдиного податку першої та другої груп перевищили протягом року обсяг встановленого доходу або самостійно прийняли рішення про перехід на сплату податків для другої або третьої групи, то подають до контролюючого органу податкову декларацію за квартал. При цьому такі платники єдиного податку річну податкову декларацію не подають.

**Таблиця 10.7**

**Порядок заповнення Книги обліку доходів і витрат (для платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість)**

**I. ДОХОДИ**

Дата запису	Дохід від провадження діяльності						Дохід, що оподатковується за ставкою 15 %	
	Вартість проданих товарів, виконаних робіт, наданих послуг			Вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) без ПДВ, грн., коп.	Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, без ПДВ, грн. коп.	Всього, грн., коп. (гр. 4 + гр. 5)	Вид доходу	Сума, грн., коп.
	Сума без податку на додану вартість грн., коп.	Сума повернутих коштів за товар (роботи, послуги) та передоплати без ПДВ, грн., коп.	Скоригована сума доходу, грн., коп. (гр. 2 – гр. 3)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Дата запису – щоденно	Отримана сума коштів за продані товари, виконані роботи, надані послуги	Сума повернутих коштів за продані товари, виконані роботи, надані послуги та передплати	Скоригована сума доходу за продані товари, виконані роботи, надані послуги на суму повернутих коштів за продані товари, виконані роботи, надані послуги та передплати і розраховується як різниця граф 2 і 3	Вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг)	Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності	Загальна сума доходу як сума граф 4, 5 і 6	Види доходу цифрами (1, 3, 4) та сума доходу, що оподатковується за ставкою 15 %	

**II. ВИТРАТИ**

Дата запису	Витрати, пов'язані з придбанням товарів (робіт, послуг)		Витрати на оплату праці найманих працівників, грн., коп.	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, грн., коп.	Інші витрати, грн., коп.	Всього, грн., коп. (гр. 3 + гр. 4 + гр. 5 + гр. 6)
	Вид витрат	Сума без ПДВ, грн., коп.				
1	2	3	4	5	6	7
Дата запису	Витрати, пов'язані з придбанням товарів (робіт, послуг) без податку на додану вартість, у тому числі суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), які не відшкодовуються платникам податку, транспортно-заготівельні витрати, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням товарів (робіт, послуг) і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях		Витрати на оплату праці у разі використання праці найманих осіб	Сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Сума інших витрат, які понесенні у зв'язку з провадженням господарської діяльності, зокрема витрат на зв'язок, сплату орендних та комунальних платежів тощо	Загальна сума витрат на провадження господарської діяльності

У розділі I податкової декларації платників єдиного податку фізичних осіб – підприємців «Загальні відомості» існує клітинка «Довідково». Декларація може бути довідковою («галочка» в рядку 1 розділу I). Для такої декларації передбачений місячний період (рядок 2 розділу I), і вона не призводить до нарахування податку. Вона надається в орган ДФС з метою отримання довідки про доходи, яка може знадобитися будь-якому підприємцеві протягом року (наприклад для отримання кредиту в банку для своїх потреб). Щоб отримати довідку для банку

в органі ДФС за місцем своєї податкової адреси (а в примітках до розділу I декларації йде мова саме про довідку про доходи, що видається цим органом на підставі місячної декларації), підприємець повинен буде представити місячну декларацію, не чекаючи, поки закінчиться черговий календарний квартал або рік. Довідкові декларації не ведуть до нарахування податкових зобов'язань по єдиному податку (про це говориться в примітці до її розділу V), а це означає, що терміни представлення довідкових декларацій можуть бути довільними (представляються у разі потреби, що виникає у підприємця).

Основна частина декларації складається з шести розділів:

➤ розділ I «Загальні показники підприємницької діяльності» зазначається фактична чисельність найманих працівників та види підприємницької діяльності у звітному періоді;

➤ розділ II «Показники господарської діяльності для платників єдиного податку першої групи» в розрізі показників своєї господарської діяльності заповнюють підприємці першої групи, а саме: щомісячні авансові внески єдиного податку підсумовані за звітними кварталами, сума доходу за звітний період за кожною з обраних ними ставок єдиного податку у розмірі до встановленого обмеження – 300000,00 грн., та обсяг доходу у разі перевищення встановленого обсягу доходу, який оподатковується за ставкою єдиного податку 15 %;

➤ розділ III «Показники господарської діяльності для платників другої групи» в розрізі показників своєї господарської діяльності заповнюють підприємці другої групи, а саме: щомісячні авансові внески єдиного податку підсумовані за звітними кварталами, сума доходу за звітний період за кожною з обраних ними ставок єдиного податку у розмірі до встановленого обмеження – 1500000,00 грн., та обсяг доходу у разі перевищення встановленого обсягу доходу, який оподатковується за ставкою єдиного податку 15 %;

➤ розділ IV «Показники господарської діяльності платників єдиного податку третьої групи» в розрізі показників своєї господарської діяльності заповнюють підприємці третьої групи, а саме: обсяг доходу, що оподатковується за відповідною ставкою єдиного податку, обсяг доходу, що оподатковується за ставкою 15 %;

➤ розділ V «Визначення податкових зобов'язань по єдиному податку», призначений для визначення податкових зобов'язань по єдиному податку, заповнюється підприємцями всіх трьох груп наростаючим підсумком з початку року;

➤ розділ VI «Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок» декларації також передбачений для заповнення платниками податку-підприємцями всіх трьох груп і служить для виправлення самостійно виявлених помилок, що призвели до помилок в податкових зобов'язаннях по єдиному податку в минулих податкових періодах.

Декларація заповнюється за наростаючим принципом.

Юридичні особи платники єдиного податку третьої групи для введення обліку і складання звітності не ведуть Книгу обліку доходів і витрат, вони використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку.

Ставки єдиного податку встановлюються для юридичних осіб платників єдиного податку третьої групи у розмірі 6 відсотків (платники податку на додану вартість) і 10 відсотків (не платники податку на додану вартість) за трьома видами доходів:

1. Сума перевищення доходу 5000000,00 грн.;
2. Дохід, отриманий при застосуванні іншого способу розрахунків, крім в грошовій формі;
3. Дохід, отриманий від здійснення видів діяльності, які не дають право застосовувати спрощену систему оподаткування.

Юридичні особи платники єдиного податку третьої групи, які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу 5000000,00 грн., до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків, а також зобов'язані перейти на загальну систему оподаткування. Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу.

Ставка єдиного податку для платників третьої групи у розмірі 3 відсотка може бути обрана, коли суб'єкт господарювання, який зареєстрований платником податку на додану вартість подав заяву щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу.

Якщо платник єдиного податку третьої групи за ставкою 5 відсотків прийняв рішення про зміну ставки на 3 відсотка, то він повинен подати заяву щодо зміни ставки єдиного податку не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу та зареєструватися платником податку на додану вартість.

У разі анулювання реєстрації платника податку на додану вартість, платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату єдиного податку у розмірі 5 відсотків або відмовитись від застосування спрощеної системи оподаткування шляхом подання відповідних заяв не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено таке анулювання.

Податкова декларація єдиного податку третьої групи (юридичних осіб) складається з чотирьох розділів:

- розділ I «Загальні відомості», зазначається тип податкової декларації, податковий (звітний) період, платник податку;
- розділ II «Дохід, що підлягає оподаткуванню», для заповнення обсягу доходу, що оподатковуються за відповідними ставками єдиного податку та обсяг доходу, що оподатковується за подвійними ставками єдиного податку;
- розділ III «Розрахунок податкових зобов'язань з єдиного податку», призначений для визначення податкових зобов'язань по єдиному податку, заповнюється юридичними особами наростаючим підсумком з початку року і окремо визначається сума до сплати за податковий (звітний) квартал;
- розділ IV «Визначення податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок» декларації також передбачений для заповнення юридичними особами і служить для виправлення самостійно виявлених помилок, що призвели до помилок в податкових зобов'язаннях по єдиному податку в минулих податкових періодах.

### ***КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:***

1. Охарактеризуйте генезис розвитку спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.
2. Розкрийте правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

3. Охарактеризуйте порядок групування платників єдиного податку.
4. Які суб'єкти господарювання не можуть бути платниками єдиного податку першої-третьої групи?
5. Який порядок визначення доходів платників єдиного податку першої групи?
6. Який порядок визначення доходів платників єдиного податку другої групи?
7. Який порядок визначення доходів платників єдиного податку третьої групи?
8. Які є ставки єдиного податку для платників єдиного податку першої-третьої групи?
9. Розкрийте особливості застосування ставок єдиного податку платниками єдиного податку першої – другої груп.
10. Охарактеризуйте особливості застосування ставок єдиного податку платниками єдиного податку третьої групи.
11. Назвіть податкові (звітні) періоди, встановлені для платників єдиного податку першої-другої груп.
12. Охарактеризуйте порядок нарахування та строки сплати єдиного податку платниками першої-третьої груп.
13. Розкрийте порядок введення обліку і складання звітності платниками єдиного податку першої групи.
14. Охарактеризуйте порядок введення обліку і складання звітності платниками єдиного податку другої групи.
15. Розкрийте порядок введення обліку і складання звітності платниками єдиного податку третьої групи.
16. Від обов'язку нарахування та сплати яких податків і зборів звільняються платники єдиного податку першої-третьої груп?
17. Який існує порядок обрання спрощеної системи оподаткування?
18. Охарактеризуйте порядок переходу на спрощену систему оподаткування.
19. Розкрийте порядок відмови від спрощеної системи оподаткування.
20. Охарактеризуйте порядок реєстрації платників першої-третьої груп.
21. Розкрийте порядок анулювання реєстрації платників єдиного податку першої-третьої груп.
22. Поясніть порядок заповнення Книги обліку доходів (для платників єдиного податку першої, другої та третьої груп, які не є платниками податку на додану вартість).
23. Поясніть порядок заповнення Книги обліку доходів і витрат для платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість.
24. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації єдиного податку фізичними особами – підприємцями першої-третьої груп.
25. Охарактеризуйте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації єдиного податку юридичними особами – платниками єдиного податку.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

- 1). Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на:
  - a) чотири групи;
  - b) три групи;
  - c) дві групи;
  - d) одну групу;
  - e) п'ять груп.

**2). Суб'єкти господарювання – платники єдиного податку першої групи, це:**

а) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю, здійснюють роздрібний продаж товарів на ринках, надають побутові послуги населенню і обсяг доходу яких протягом року не перевищує 300000,00 грн.;

б) фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, не використовують найману працю або кількість найманих осіб у яких не перевищує 10 осіб, обсяг доходу за календарний рік не перевищує 1500000,00 грн.;

с) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.;

д) сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

е) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, і здійснюють обмін іноземної валюти, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.

**3). Суб'єкти господарювання – платники єдиного податку другої групи, це:**

а) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю, здійснюють роздрібний продаж товарів на ринках, надають побутові послуги населенню і обсяг доходу яких протягом року не перевищує 300000,00 грн.;

б) фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, не використовують найману працю або кількість найманих осіб у яких не перевищує 10 осіб, обсяг доходу за календарний рік не перевищує 1500000,00 грн.;

с) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.;

д) сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

е) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, здійснюють обмін іноземної валюти, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.

**4). Суб'єкти господарювання – платники єдиного податку третьої групи, це:**

а) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю, здійснюють роздрібний продаж товарів на ринках, надають побутові послуги населенню і обсяг доходу яких протягом року не перевищує 300000,00 грн.;

б) фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, не використовують найману працю або кількість найманих осіб у яких не перевищує 10 осіб, обсяг доходу за календарний рік не перевищує 1500000,00 грн.;

с) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.;

д) сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

е) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, здійснюють обмін іноземної валюти, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.

**5). До складу доходу платників єдиного податку включаються:**

- а) сума коштів у вигляді авансу;
- б) суми надмірно сплачених податків;
- в) сума коштів, одержаних від фонду загальнообов'язкового державного страхування на виплату допомоги по вагітності та родам;
- г) сума фінансової допомоги, яка отримана і не повернута протягом 12 календарних місяців з дати її отримання;
- е) сума кредитів банку.

**6). Суб'єкти господарювання, які можуть бути платниками єдиного податку:**

- а) фізичні особи – підприємці нерезиденти;
- б) юридичні особи, які здійснюють діяльність у сфері аудиту;
- в) юридичні особи, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;
- г) юридичні особи, які здійснюють реалізацію корисних копалин, крім копалин місцевого значення;
- е) юридичні особи – фінансові установи.

**7). Суб'єкти господарювання, які можуть бути платниками єдиного податку:**

- а) юридичні особи – підприємці нерезиденти;
- б) юридичні особи, які надають в оренду земельні ділянки, житлові приміщення;
- в) фізичні особи, які здійснюють діяльність у сфері аудиту;
- г) фізичні особи, які здійснюють реалізацію корисних копалин, крім копалин місцевого значення;
- е) банки, кредитні спілки, ломбарди.

**8). Юридична особа – платник єдиного податку третьої групи отримав передоплату від покупця 15 березня у розмірі 100000,00 грн., відвантаження товару даному покупцю відбулося 20 квітня на суму 80000,00 грн. Об'єктом нарахування єдиного податку є:**

- а) у першому кварталі 100000,00 грн.;
- б) у другому кварталі 80000,00 грн.;
- в) у першому кварталі 80000,00 грн. та у другому кварталі 20000,00 грн.;
- г) у першому кварталі 100000,00 грн., у другому кварталі 80000,00 грн.;
- е) у першому кварталі 20000,00 грн., у другому кварталі 80000,00 грн.

**9). Юридична особа – платник єдиного податку третьої групи відвантажив товар покупцю 15 березня на суму 80000,00 грн., отримав оплату від покупця 20 квітня на суму 100000,00 грн. Об'єктом нарахування єдиного податку є:**

- a) у другому кварталі 100000,00 грн.;
- b) у другому кварталі 80000,00 грн.;
- c) у першому кварталі 80000,00 грн. ;
- d) у першому кварталі 100000,00 грн.;
- e) у першому кварталі 80000,00 грн., у другому кварталі 20000,00 грн.

**10). Юридична особа – платник єдиного податку третьої групи до складу доходу не включає:**

- a) дохід у грошовій формі;
- b) суму фінансової допомоги, на поворотній основі, яка повертається протягом 12 календарних місяців з дня її отримання;
- c) вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);
- d) суму кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- e) суму винагороди за агентськими договорами.

**11). Фізична особа – підприємець платник єдиного податку третьої групи (не платник податку на додану вартість) за податковий (звітний) рік отримав дохід 5600000,00 грн. Загальна сума нарахованого єдиного податку за податковий (звітний) рік становить:**

- a) 5 відсотків з доходу 5000000,00 грн. і 15 % з доходу 600000,00 грн.;
- b) 15 відсотків з доходу 5600000,00 грн.;
- c) 5 відсотків з доходу 5600000,00 грн.;
- d) 5 відсотків з доходу 5000000,00 грн. і 10 % з доходу 600000,00 грн.;
- e) 3 відсотки з доходу 5600000,00 грн.

**12). Юридична особа – платник єдиного податку третьої групи (не платник податку на додану вартість) за податковий (звітний) рік отримав дохід 5600000,00 грн. Загальна сума нарахованого єдиного податку за податковий (звітний) рік становить:**

- a) 5 відсотків з доходу 5000000,00 грн. і 15 % з доходу 600000,00 грн.;
- b) 15 відсотків з доходу 5600000,00 грн.;
- c) 5 відсотків з доходу 5600000,00 грн.;
- d) 5 відсотків з доходу 5000000,00 грн. і 10 % з доходу 600000,00 грн.;
- e) 3 відсотки з доходу 5600000,00 грн.

**13). Фізична особа – підприємець, який здійснює реалізацію ювелірних виробів, має 5 найманих осіб і обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 1000000,00 грн., може бути платником єдиного податку:**

- a) першої групи;
- b) другої групи;
- c) третьої групи;
- d) четвертої групи;
- e) другої групи або третьої групи за виробом.

**14). Фізична особа – платник єдиного податку третьої групи до складу доходу не включає:**

- a) дохід у грошовій формі;
- b) суму фінансової допомоги, на поворотній основі, яка повертається протягом 12 календарних місяців з дня її отримання;
- c) вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);



d) дохід від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на правах власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

e) сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

**15). Юридична особа – платник єдиного податку, здійснює продаж об'єкта основних засобів, який використовувався півроку з дня введення його в експлуатацію, за ціною продажу 60000,00 грн., первісна вартість якого 72000,00 грн., нарахована амортизація – 18000,00 грн., залишкова вартість на дату продажу становила 54000,00 грн. Об'єктом нарахування єдиного податку за датою отримання коштів від продажу об'єкта основних засобів є:**

a) 60000,00 грн.;

b) 54000,00 грн.;

c) 6000,00 грн.;

d) 72000,00 грн.;

e) 18000,00 грн.

**16). Фізична особа – підприємець, якій здійснює діяльність з виробництва, постачання, продажу ювелірних виробів, нараховує єдиний податок за ставкою:**

a) у межах до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

b) у межах до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

c) 5 відсотків доходу;

d) 3 відсотки доходу;

e) 15 відсотків доходу.

**17). Податковим періодом для платників єдиного податку другої групи є:**

a) календарний місяць;

b) календарний квартал;

c) 1 квартал, перше півріччя, 9 місяців, рік;

d) календарний рік;

e) перше і друге півріччя.

**18). Платники єдиного податку першої і другої групи сплачують єдиний податок за березень місяць:**

a) не пізніше 20 числа лютого;

b) не пізніше 20 березня;

c) не пізніше 20 квітня;

d) не пізніше 01 березня;

e) не пізніше 01 квітня.

**19). Суб'єкт господарювання, який використовує загальну систему оподаткування може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування шляхом:**

a) подання заяви не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу один раз протягом календарного року;

b) подання заяви не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку наступного календарного кварталу один раз протягом календарного року;

c) подання заяви не пізніше ніж 01 січня наступного календарного року;

d) подання заяви не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу два рази протягом календарного року;

e) подання заяви не пізніше ніж до 20 числа місяця наступного за календарним

кварталом.

**20). Реєстратори розрахункових операцій застосовуються платниками єдиного податку:**

- а) першої групи;
- б) другої групи (фізичних осіб-підприємців) у разі не перевищення 1000000,00 гривень обсягу доходу протягом календарного року;
- с) третьої групи (фізичних осіб-підприємців) у разі не перевищення 1000000,00 гривень обсягу доходу протягом календарного року;
- д) другої групи (фізичних осіб-підприємців) у разі не перевищення 500000,00 гривень обсягу доходу протягом календарного року;
- е) третьої групи (фізичних осіб-підприємців) у разі перевищення 1000000,00 гривень обсягу доходу протягом календарного року.

## **ТЕМА 11. СПРОЩЕНА І СПЕЦІАЛЬНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ**

**11.1. Передумови становлення та тенденції розвитку спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників**

**11.2. Особливості спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та їх вплив на розвиток підприємницької діяльності**

**11.3. Порядок обчислення та сплати єдиного податку платниками четвертої групи**

**11.4. Особливості нарахування та сплати ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками**

### **11.1. ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ Й ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ**

Формування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та основних принципів її побудови започатковано з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ, хоча будь-яких пільг для даної категорії платників податків на той момент часу не передбачалося. Протягом 1991 року були запроваджені нові види податків, зборів, обов'язкових платежів, які кардинально відрізнялися від тих, що діяли в період командно-адміністративної економіки та за відсутності державної підтримки й доступних кредитних ресурсів, призвели до погіршення фінансово-економічної діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

За таких умов виникла нагальна необхідність коригування системи оподаткування. Так, Законом УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» від 05.07.1991 р. № 1308-ХІІ запроваджувалось пільгове оподаткування сільськогосподарських виробників. Ним визначалось, що основні виробники сільськогосподарської продукції (колгоспи, радгоспи, селянські (фермерські) господарства) не вважаються платниками податку на прибуток. Інші виробники сільськогосподарської продукції (міжгоспи, кооперативи, їх об'єднання тощо) оподатковувалися податком на прибуток у межах граничного рівня рентабельності за ставкою 1,5 %.

В цей же час було прийнято Закон України «Про податок на добавлену вартість» від 20 грудня 1991 р., згідно з яким об'єктами оподаткування були визначені обороти по реалізації на території України товарів (крім імпорتنих), у тому числі виробничо-технічного призначення, виконаних робіт та наданих послуг. Однак його дія справила негативний вплив на діяльність сільськогосподарських товаровиробників, що було пов'язано з нестачею оборотних коштів внаслідок застосування механізму відшкодування ПДВ, згідно з яким, у випадку, якщо суми податку, сплачені постачальникам, перевищували суми податку, які підлягали сплаті до бюджету сільськогосподарськими товаровиробниками, то різниця, що виникала, зараховувалася в рахунок чергових бюджетних платежів або відшкодовувалася за рахунок загальних надходжень від цього податку щомісячно, а практично витрати на придбання виробничих ресурсів значно перевищували

доходи одержані від реалізації.

Починаючи з 1992 р., відповідно до Закону України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2147-XII, сільськогосподарські товаровиробники сплачували податок лише з доходів, одержаних від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 18%, прибуток від основної діяльності оподаткуванню не підлягав. Перший квартал 1993 р. ознаменувався змінами у механізмі оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств, отриманого від реалізації несільськогосподарської продукції, сутність зміни – оподаткуванню підлягав не доход від реалізації, а прибуток, отриманий від такої реалізації. Починаючи з другого кварталу 1993 р. та у 1994 р. податок знову починають розраховувати з доходу. Відповідно до Закону України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 01.02.1994 р. № 389-XII для сільськогосподарських підприємств була встановлена ставка податку на рівні 22 % та передбачені щомісячні авансові платежі, що призвело до дефіциту обігових коштів сільгоспвиробників. Як наслідок, ані держава, ані сільськогосподарські товаровиробники позитивного ефекту від таких податкових новацій не отримали: збільшувалось податкове навантаження на сільгоспвиробників, зростала податкова заборгованість перед бюджетом, почав розвиватись тіньовий сектор економіки. Прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (набрав чинності з 01.01.1995 р.), відповідно з яким, об'єктом оподаткування визнавався прибуток, дещо знизило податкове навантаження на фінансові показники діяльності сільськогосподарських товаровиробників, оскільки останні звільнялись від щомісячних авансових платежів, а сам податок на прибуток сплачувався лише з прибутку, одержаного від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 30%. Кардинально новий порядок оподаткування прибутку підприємств був введений з другого півріччя 1997 р., з набранням чинності Закону України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 287/97-ВР, згідно з яким, прибуток від сільськогосподарського виробництва теж визнавався об'єктом оподаткування, а ставка податку становила 30%. Однак, сільськогосподарські товаровиробники одержали право на особливий порядок сплати цього податку – лише після закінчення відповідного звітного року й визначення фінансових результатів. Зниженню податкового навантаження також сприяло зменшення суми нарахованого податку на прибуток на суму податку на землю, що використовувалась у сільськогосподарському виробничому обороті й можливість перенесення на зменшення валових доходів майбутніх податкових періодів, балансових збитків звітного податкового року.

1997 рік ознаменувався прийняттям ще одного нормативного акта, впровадження якого негативно позначилось на платіжній дисципліні сільськогосподарських товаровиробників та призвело до спаду їх ділової активності - Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР. Як наслідок, в період 1997-1998 рр. податкова заборгованість сільськогосподарських товаровиробників набула катастрофічних масштабів, погасити яку вони не мали можливості у зв'язку з масовою їх збитковістю (у 1997 та 1998 роках їх нараховувалося відповідно 87,2% і 91,9% від загальної кількості діючих сільськогосподарських підприємств [207]).

Отже, ситуація, яка склалася у агропромисловому виробництві, вимагала

невідкладної зміни податкової політики держави.

Низка нормативних документів прийнятих в період 1997-1998 рр. (Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.» від 05.06.1997 №314/97, Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999р.» від 05.02.1999 р. № 428 – XIV, Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.01.1998 р. № 1328/98), в деякій мірі нормалізувала ситуацію, але цього було недостатньо для виведення сільськогосподарських товаровиробників з глибокої економічної кризи.

Нагальним питанням було впровадження таких важелів податкової політики, які б враховували специфіку діяльності галузі, зокрема сезонність, залежність від природно-кліматичних умов, тривалий період виробництва, нееластичність попиту на сільськогосподарську продукцію, диспаритет цін тощо. З метою виходу з цього становища у 1998 р. запроваджується в порядку експерименту у Старобешівському районі Донецької області, Глобинському районі Полтавської області і Ужгородському районі Закарпатської області – Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), порядок справляння якого регламентувався Законом України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15.01.1998 р. № 25-ВР. Згідно з даним Законом, суб'єктом оподаткування ФСП вважались сільськогосподарські підприємства, які виробляли сільськогосподарську продукцію та у яких валовий дохід від операцій з продажу цієї продукції за попередній звітний (податковий) рік перевищував 50% загальної суми валового доходу підприємства. Об'єктом оподаткування було визначено площу сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність чи надану йому у користування. Ставки ФСП встановлювались залежно від обсягів та видів сільгоспугідь, які перебували у користуванні, а не від розміру фінансових результатів підприємства, що виявилось дієвим важелем стимулювання діяльності сільськогосподарських товаровиробників. ФСП сплачувався в рахунок 12 податків та зборів, в тому числі податку на прибуток, плати за землю, збору на обов'язкове соціальне страхування та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Позитивний ефект від впровадження такого експерименту сприяв поширенню застосування ФСП на всій території України починаючи з 1 січня 1999 р. Згідно Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI, фіксований сільськогосподарський податок – це податок, який не змінюється протягом визначеного Законом терміну і справляється з одиниці земельної площі й на час його прийняття виступав альтернативою щодо загальної системи оподаткування.

Для стабілізації сільськогосподарського виробництва та покращення фінансового стану сільськогосподарських товаровиробників з 1 січня 1999 року до 1 січня 2001 року Законом було передбачено звільнення від сплати фіксованого сільськогосподарського податку сільськогосподарських товаровиробників, які відповідно до норм цього Закону визначались його платниками (однак таке звільнення можна вважати «умовним», оскільки від обов'язку щодо сплати страхових внесків на обов'язкове державне пенсійне

страхування та обов'язкове соціальне страхування платників ФСП ніхто не звільняв, а враховуючи, що величина цих внесків становила 70% від загальної суми ФСП, то дійсно «умовним» було і рішення щодо такого звільнення від сплати податку).

На етапі впровадження фіксованого сільськогосподарського податку термін його дії було передбачено до 01.01.2004 р., однак, зважаючи на відсутність альтернативного варіанту податкового стимулювання розвитку галузі, термін його чинності, згідно Закону України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 31 жовтня 2008 р. № 639-VI продовжено до 31.12.2009 р., а з 1 січня 2010 р., згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» від 22 грудня 2009 р. №1782-VI, його дію було продовжено безтерміново.

Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320-XI визначалися основні критерії для переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку. До осіб, які згідно з Законом могли бути зареєстровані як платники ФСП, відносились сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищувала 50 відсотків загальної суми валового доходу підприємства. Об'єктом оподаткування для платників фіксованого сільськогосподарського податку було визначено площу сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди. Ставка фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлювалася у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 року, відповідно до Методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України, в таких розмірах: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,5; для багаторічних насаджень – 0,3.

Враховуючи специфіку сільськогосподарського виробництва та нерівномірність отримуваних доходів протягом року, було передбачено й відповідний розподіл суми податку, який підлягав сплаті: у I кварталі й II кварталі – по 10 відсотків від річної суми податку; у III кварталі – 50 відсотків від річної суми податку; у IV кварталі – 30 відсотків від річної суми податку.

З урахуванням обмеженості та дефіциту оборотних коштів сільськогосподарських товаровиробників, на етапі впровадження ФСП, його платникам було надано право вибору форми сплати податку: у грошовій формі, або у формі поставок сільськогосподарської продукції. Пізніше, з набранням чинності Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 03.04.2003 р. № 659-IV, з 01.01. 2003 року можливість здійснення сплати ФСП в натуральній формі була скасована. Згідно даного Закону було уточнено об'єкт і ставки оподаткування ФСП, шляхом включення до об'єкту оподаткування земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими

господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та визначено ставку податку для даного виду угідь у розмірі 1,5 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим.

Отримавши можливість вибору спеціальної (альтернативної) системи оподаткування, сільськогосподарські товаровиробники отримали спрощений механізм податкових розрахунків (сума податку визначалася множенням площі сільськогосподарських угідь на ставку ФСП), скорочення числа податкових платежів сплачуваних до бюджету (на момент введення ФСП його платники звільнялися від сплати 12 податкових платежів: податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збору до Фонду для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення; збору на обов'язкове соціальне страхування; збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; збору в Державний інноваційний фонд; плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне використання природних ресурсів, зниження податкового навантаження та можливість здійснювати планування своєї діяльності наперед, розрахувавши суму податкових платежів, які необхідно буде сплатити до бюджету у наступному звітному періоді.

В той же час, включення до переліку податкових платежів, що сплачувались в рахунок ФСП внесків на обов'язкове пенсійне страхування та на обов'язкове соціальне страхування, сприяли зниженню соціальної захищеності працівників при настанні «страхового випадку», бо при мізерних сумах ФСП, мізерні кошти спрямовувались і до Пенсійного фонду й до Фонду соціального страхування, незважаючи на те, що реально зростав рівень прибутковості суб'єктів господарювання й їх можливості щодо своєчасної виплати заробітної плати у пристойному розмірі. Наслідком цього, як зазначає М.О. Слатвінська, стала наявність 2,5 млн. працівників, які втратили право на страховий стаж цих років та частину доходів, що мали б отримати за системою пенсійного забезпечення.

Суттєвих змін порядок справляння ФСП зазнав у 2004 р., з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» від 23.12.2004 р. № 2287-IV. Насамперед, був зменшений перелік податкових платежів у рахунок яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок (вилучено: збір на обов'язкове соціальне страхування; збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збір на обов'язкове державне пенсійне страхування) та підвищена частка доходу, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, що необхідна для отримання статусу платника ФСП з 50% до 75%. Крім цього, зменшено ставку фіксованого сільськогосподарського податку за всіма видами сільськогосподарських угідь, які є об'єктом оподаткування до наступних розмірів: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,15; для багаторічних насаджень – 0,09; для земель водного фонду, які використовувалися

рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах – 0,45 відсотка грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях.

Починаючи з 01 січня 2005 р. платники фіксованого сільськогосподарського податку зобов'язані були сплачувати страхові внески, що перераховувалися до солідарної системи за найманих працівників за спеціальною ставкою від об'єкта оподаткування, визначеною Законом України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. № 400/97-ВР, яка у 2005-2006 рр. була встановлена у розмірі 20 відсотків загальної ставки (загальна ставка була встановлена у розмірі 32% від об'єкта оподаткування). Тобто, платники фіксованого сільськогосподарського податку за вказаний період нараховували пенсійні внески за ставкою 6,4%. Ця ставка підлягала щорічному збільшенню на 20 відсоткових пунктів у наступних бюджетних роках до її досягнення загального розміру ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що передбачалося починаючи з 2010 року.

Прийняття Податкового Кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, від якого чекали революційних змін у національній системі оподаткування, суттєвих змін у порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників не вніс. До Кодексу у розділ XIV «Спеціальні податкові режими» було включено Главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок», більшість норм яких інкорпоровано з Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» в редакції Закону від 17.12.1998 р. № 320-XIV, зі змінами і доповненнями, що діяли на час прийняття Податкового кодексу.

Новації Податкового кодексу, що регламентували порядок справляння ФСП з 01.01.2011 р. до 31.12.2014 р. полягали в наступному [177]:

- конкретизовано понятійний апарат термінів, які безпосередньо використовуються у процесі справляння податку, що встановлює чіткість у розумінні понять та унеможливорює вільне їх трактування як платниками податку, так і державними фіскальними органами й таким чином усуває можливість виникнення протиріч. Зокрема, визначено поняття «сільськогосподарські угіддя», до яких віднесено рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги (п. 14.1.233 ПКУ); деталізовано визначення сільськогосподарської продукції, зазначаючи, що це продукція груп 1-24 УКТ ЗЕД (п. 14.1.234 ПКУ); уточнено поняття «сільськогосподарський товаровиробник», яке доповнено положенням, згідно з яким такий товаровиробник може займатися переробкою власновиробленої сировини на давальницьких умовах (п. 14.1.235 ПКУ);

- платниками податку, з урахуванням встановлених обмежень, визначені сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків (ст. 2 Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» передбачала можливість реєстрації лише за умови перевищення такої частки 75 відсотків);

- введено додаткові обмеження до переліку осіб, які могли бути зареєстровані платниками податку. Так, не могли бути такими: суб'єкти господарювання, у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра; суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з



виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29-2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції; суб'єкти господарювання, які станом на 1 січня базового (звітного) року мали податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин);

➤ упорядковано ставки ФСП, які складали: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,15 відсотків до бази оподаткування (для ріллі, сіножатей та пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,09); для багаторічних насаджень – 0,09 (для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,03); для земель водного фонду – 0,45 відсотка бази оподаткування. Введено нову ставку податку для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди – 1% бази оподаткування. Під спеціалізацією на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті мали на увазі перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 %) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки;

➤ врегульовано питання сплати податку, у випадку коли платник ФСП володіє земельними ділянками на правах оренди. Якщо орендодавець є також платником фіксованого сільськогосподарського податку, то саме він повинен був включати до своєї декларації земельну ділянку, що передана в оренду. Якщо ж орендодавець не є платником цього податку, то орендовану земельну ділянку в свою декларацію включає орендар;

➤ скорочено перелік податкових платежів у рахунок яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок. Платники ФСП звільнялися від сплати лише двох податків: податку на прибуток і земельного податку та двох зборів: збору за спеціальне використання води й збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;

➤ враховано специфіку діяльності сільськогосподарських товаровиробників та її безпосередню залежність від природно-кліматичних умов й пов'язаних з цим ризиків. Якщо платники фіксованого сільськогосподарського податку не можуть виконати вимогу щодо 75-відсоткового критерію частки сільськогосподарського товаровиробництва у зв'язку з виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, то до таких платників податку в наступному податковому (звітному) році не застосовується вимога, згідно з якою частка сільськогосподарського товаровиробництва повинна дорівнювати або перевищувати 75%. Однак, підтвердження наявності таких обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин, здійснюється шляхом прийняття відповідного рішення обласних рад та Верховної Ради АРК.

Аналізуючи новачі Податкового кодексу внесені до системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, слід вказати на врегулювання прогалів у законодавстві, щодо неоднозначного тлумачення та

розуміння окремих норм, понять, термінів, які регламентували порядок справляння ФСП й водночас незмінності загального підходу до механізму його справляння.

Так, з початку 2011 року платники ФСП не були платниками податку на прибуток підприємств, земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва), збору за спеціальне використання води та збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності). Решта податків і зборів сплачувались сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, установлених Кодексом, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – в порядку, визначеному Законом «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

З 1 січня 2015 року порядок застосування спеціального режиму оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників зазнав суттєвих змін. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII внесено зміни до Податкового кодексу України, відповідно з якими Главу 2 «Фіксований сільськогосподарський податок» виключено з Податкового кодексу, а для колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку виділено окрему групу платників єдиного податку – четверту, із використанням можливості застосування спрощеної системи оподаткування. Відтак, колишні платники ФСП з 01.01.2015 р. стали платниками єдиного податку четвертої групи, зі спеціальними умовами його справляння, майже ідентичними за умовами справляння з ФСП, однак скоригованими відповідно до потреб забезпечення виконання податком фіскальних завдань.

Порівняно з ФСП ставки єдиного податку для четвертої групи платників було підвищено у 3 рази. Для ріллі, сіножатей і пасовищ вона становила 0,45; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,27; для багаторічних насаджень – 0,27; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,09; для земель водного фонду – 1,35; для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди – 3.

Платники єдиного податку четвертої групи також звільнялись від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств, податку на майно (в частині земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва) та рентної плати за спеціальне використання води.

Певні зміни відбулися і у порядку визначення об'єкта оподаткування. Порівняно з ФСП до об'єкту оподаткування було віднесено лише земельні ділянки, права користування якими були зареєстровані відповідно до земельного законодавства, тобто, визначено необхідність наявності оформлених та зареєстрованих прав власності/користування земельними ділянками відповідно до вимог Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 01.07.2004 р. № 1952 - IV. Зазнала змін і база

оподаткування. Якщо для ФСП вона визначалася виходячи з нормативно-грошової оцінки землі станом на 1 січня 1995 року, то для розрахунку єдиного податку використовувалася нормативно-грошова оцінка станом на 1 січня звітного року з урахуванням індексації. В результаті база оподаткування збільшилася у понад шість разів.

Підставою для нарахування податку визначено дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно (центральні органи виконавчої влади, зобов'язані щомісяця подавати інформацію, необхідну для обчислення і справляння податку).

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII у черговий раз було підвищено ставки єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників. Для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) - 0,81; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,49; для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,49; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,16; для земель водного фонду - 2,43; для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, - 5.4.

Еволюційний процес розвитку спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників за часів незалежності України представлено у таблиці 11.1.

**Таблиця 11.1**

**Еволюція спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників**

Етапи розвитку	Характеристика етапів розвитку спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників
Етап 1 1998 – 2002 рр.	Введення ФСП (податок справляється з одиниці земельної площі, ставка податку визначається залежно від виду земельних угідь, форма сплати податку – грошова або натуральна, сплачується у рахунок 12 податкових платежів) Впроваджено спеціальний режим справляння ПДВ (1999 р.)
Етап 2 2003 р.	Зміна порядку справляння ФСП (скасовано натуральну форму сплати податку, уточнено об'єкт, ставки податку)
Етап 3 2004 р.	Зміна порядку справляння ФСП (зменшено перелік платежів у рахунок яких сплачувався ФСП, змінено критерії отримання статусу платника ФСП, зменшено ставки податку)
Етап 4 кінець 2010 - 2014 рр.	Прийняття Податкового кодексу (основні підходи щодо оподаткування залишились без змін)
Етап 5 2015 -2016 рр.	Трансформація спрощеної системи оподаткування (скасовано ФСП, введено 4-ту групу платників ЄП, збільшено ставки ЄП, підвищено вимоги щодо документального підтвердження відповідності визначеним критеріям платника ЄП)

З'ясувавши тенденції розвитку та трансформації спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в історичній ретроспективі, слід визнати доцільність введення та функціонування спеціального податкового режиму для оподаткування їх діяльності, особливо в умовах системної кризи, внутрішніх і зовнішніх викликів та загроз.

### ***11.2. ОСОБЛИВОСТІ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ***

Дослідження тенденцій розвитку спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та її дієвості повинно, в першу чергу, базуватися на оцінках особливостей розвитку самої галузі, яка є стратегічно важливою для України і перебуває під постійною увагою як офіційних органів України, так і професійних громадських (суспільних) та міжурядових організацій.

Стимулювання розвитку підприємницької діяльності у галузі сільського господарства передусім переслідує мету не отримання якомога більших податкових надходжень до бюджету, а якомога ефективнішої їхньої підтримки задля забезпечення продовольчої безпеки країни, нарощування обсягів виробництва з одночасним раціональним використанням землі.

Досягнення такої мети вбачалось реальним завдяки впровадженню і функціонуванню спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (на етапі впровадження – фіксований сільськогосподарський податок, нині – єдиний податок четвертої групи). Спрощена система оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має значні відмінності від загальної системи, які проявляються в наступних особливостях:

1) відсутні обмеження в частині обсягу доходів, отриманих протягом календарного року, кількості найманих працівників, які перебувають з ними у трудових відносинах та значно менші обмеження щодо провадження певних видів діяльності (як це передбачено для платників єдиного податку першої-третьої груп);

2) визначений порядок сплати податку, який враховує специфіку діяльності (сезонність сільськогосподарського товаровиробництва), у зв'язку з чим, 80% річної суми податку підлягає сплаті у другому півріччі, після отримання доходів від реалізації продукції;

3) об'єкт і база оподаткування не пов'язані з кінцевими показниками діяльності платників податку, а сплата податку не залежить від їх фінансового стану;

4) не сплачуються: податок на прибуток підприємств; податок на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку на земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; рентної плати за спеціальне використання води.

Кризовий стан сільськогосподарських товаровиробників наприкінці 90-х років обумовив доцільність розробки нового механізму оподаткування їх діяльності, який би враховував специфіку галузі. У період перед введенням фіксованого сільськогосподарського податку, сільськогосподарські товаровиробники майже не сплачували податок на прибуток, у зв'язку з масовою збитковістю таких підприємств. У 1997 та 1998 роках їх нараховувалося відповідно 87,2 % і 91,9 % до загальної кількості сільськогосподарських підприємств.

Починаючи з 1991 р. й по 1998 р. податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників з року в рік зростало (з близько 12% у 1991 р. до 21,1% – у 1998 р.). З введенням в дію у 1999 р. ФСП ситуація докорінно змінилася.

Загальний ефект від впровадження ФСП виявився суттєвим: за 1999–2004 рр. рівень податкового навантаження на платників фіксованого сільськогосподарського податку у середньому не перевищував 2,5 грн. на 100 грн. виручки [177]. В цілому, наявність такої альтернативи не лише знижувала податкове навантаження, а ще й стимулювала до збільшення обсягів виробництва, рівня прибутковості, стимулювала раціональне використання земель.

Зростання продуктивності та виробництва в сільському господарстві посилили його роль в українській економіці. За 2003-2014 рр. цей показник зріс на 71 %, у той час як інші сектори економіки в сукупності зросли лише на 26 %.

Якщо в 1991 році валова додана вартість, яка генерується сільським господарством (включаючи лісове і рибне господарство) становила 22,8%, то в 1995 році цей показник знизився до 15,4%, в 2000 році він становив 17,1%, в 2005 році – 10,4%, в 2010 році – 8,4%, в 2014 році – 11,8%, у 2015 р. – 14,0% (таблиця 11.2).

**Таблиця 11.2**

**Валова додана вартість за видами економічної діяльності  
в Україні [216]**

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Валова додана вартість (основні ціни) у фактичних цінах, мільйонів гривень, всього	992175	1166900	1262157	1336364	1382719	1681372
<i>в тому числі:</i>						
<b>Сільське, лісове та рибне господарство</b>	<b>82948</b>	<b>109961</b>	<b>113245</b>	<b>132354</b>	<b>161145</b>	<b>236003</b>
Промисловість	250774	294067	313565	303086	325242	397568
Будівництво	36648	41057	40500	38450	36876	44671
Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	162171	201746	210232	222789	233702	288096
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	87269	108123	103869	110085	100889	131209
Тимчасове розміщування й організація харчування	10105	11639	11459	11540	9927	11531
Інші види економічної діяльності	362260	400307	469287	518060	514938	572294
<b>У відсотках до загального підсумку</b>						
Валова додана вартість (основні ціни) у фактичних цінах, мільйонів гривень, всього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
<i>в тому числі:</i>						
<b>Сільське, лісове та рибне господарство</b>	<b>8,4</b>	<b>9,4</b>	<b>9,0</b>	<b>9,9</b>	<b>11,7</b>	<b>14,0</b>
Промисловість	25,3	25,2	24,8	22,7	23,5	23,6
Будівництво	3,7	3,5	3,2	2,9	2,7	2,7
Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	16,4	17,3	16,7	16,7	16,9	17,1
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	8,8	9,3	8,2	8,2	7,3	7,8
Тимчасове розміщування й організація харчування	1,0	1,0	0,9	0,9	0,7	0,7
Інші види економічної діяльності	36,4	34,3	37,2	38,7	37,2	34,1

Отже, за останні десять років Україна, завдяки функціонуванню спрощеної системи оподаткування, суттєво збільшила обсяги виробництва

сільськогосподарської продукції й її експорт, ставши одним з провідних світових виробників та експортерів.

Динаміка обсягів експортної валютної виручки в абсолютних показниках, засвідчує трансформації в структурі експорту України. Так продовольчі товари та сировина для їх виробництва, що є результатом діяльності вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників зросли з 12,0 % у 2005 р. до найвищих 28,8 % у 2013 р. та 33,0 % у 2014 р, що в грошовому вимірі складає 16,7 млрд. доларів США [164].

В експорті української агропродовольчої продукції домінують не перероблені продукти і їх частка постійно зростає. Наприклад, частка зернових у загальному експорті української агропродовольчої продукції зросла з 26% у 2004 році до 39% у 2014 році, або з 7,6 млн. тонн до 32,6 млн. тонн за цей період; частка насіння олійних культур зросла з 5 % до 12 % або з 0,5 до 3,8 млн. тонн за означений період. Водночас, експорт готових харчових продуктів з м'яса і риби скоротився з 0,8 % до 0,4 %. Рослинна олія – єдиний продукт переробки серед трьох основних експортних агропродовольчих товарів: її частка зросла з 17% у 2004 році до 22% у 2014 році, або з 0,9 до 4,6 млн. тонн за цей же період.

У 2014 році Україна стала третім найбільшим у світі експортером кукурудзи (17,6 млн. тонн) і ячменю (4,2 млн. тонн), а також шостим найбільшим експортером пшениці (10,5 млн. тонн) [164]. Україна зайняла перше місце у світі за обсягами експорту соняшникової олії. За останні десять років загальні обсяги виробництва зерна і насіння олійних культур в Україні зросли на 56 відсотків і досягли рекордної позначки у 79 млн. тонн в 2014 році. За цей період експорт зерна, насіння олійних культур і продуктів їхньої переробки зріс на 250 % і досяг 35 млн. тонн в 2014 році. Таке зростання обсягів виробництва було зумовлено розширенням посівних площ, а також зростанням продуктивності виробництва.

В структурі обсягу валової продукції сільського господарства України переважає продукція рослинництва, що у 2015 році становила 70,3 %, 29,7 % припадало на продукцію тваринництва. У 1990 році обсяг валової сільськогосподарської продукції майже рівномірно складався з продукції рослинництва і тваринництва, на які припадало 51,5 % і 48,5 % відповідно.

За даними Державної служби статистики України, у 2015 році рівень рентабельності діяльності сільськогосподарських підприємств сягнув 30,5%, це в 3,3 рази більше за аналогічний показник 2014 року. Крім того, агропідприємства в 2015 році показали 102,3 млрд. грн. прибутку проти 21,4 млрд. грн. у 2014 році. Прибутки від господарювання в галузі рослинництва й тваринництва отримали 88,9 % підприємств (таблиця 11.3).

Отже, попри зміну деяких підходів до справляння єдиного податку четвертої групи у 2015 р. (підвищення ставок податку та індексація бази нарахування єдиного податку четвертої групи) спостерігається стійка тенденція до зростання обсягів та прибутковості діяльності сільськогосподарських товаровиробників.

Спрощення механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників підвищило його прозорість і достовірність, суттєво знизило податкове навантаження, порівняно з загальною системою оподаткування (з точки зору фіскального навантаження величина ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь у різні роки (з 2008 р. по 2014 р.) знаходилась на рівні 5,35 – 5,38 грн./га., а рівень податкового навантаження коливався від 1,7 % - у 2008 р. до 0,30 % - у 2014 р.), стабілізувало базу оподаткування, частково оптимізувало строки сплати податку за

рахунок врахування сезонності сільськогосподарського товаровиробництва, забезпечило вихід галузі сільського господарства з кризи, стабілізувало її розвиток та підвищило роль у національній економіці.

**Таблиця 11.3**

**Основні показники діяльності галузі сільського господарства [216]**

Показники	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Чистий прибуток (збиток ), млн. грн.	17253,6	25267,0	26728,4	14925,7	21413,4	102279,0
Підприємства, які одержали чистий прибуток						
- у відсотках до загальної кількості	69,6	83,5	78,6	80,3	84,7	88,9
- фінансовий результат, млн. грн.	22094,9	30182,3	33570,1	26186,6	51668,0	127360,1
Підприємства, які одержали чистий збиток						
- у відсотках до загальної кількості	30,4	16,5	21,4	19,7	15,3	11,1
- фінансовий результат, млн. грн.	4841,3	4915,3	6841,7	11260,9	30254,6	25081,1
Рівень рентабельності всієї діяльності, %	17,5	19,3	16,3	8,3	9,3	30,5
Рівень рентабельності операційної діяльності, %	24,5	24,7	22,8	11,7	21,4	43,1

### ***11.3. ПОРЯДОК ОБЧИСЛЕННЯ ТА СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ПЛАТНИКАМИ ЧЕТВЕРТОЇ ГРУПИ***

Сільськогосподарські товаровиробники починаючи з 01 січня 2016 року можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, тобто бути платниками єдиного податку четвертої групи. Слід зазначити, що єдиний податок для сільськогосподарських товаровиробників став заміною фіксованого сільськогосподарського податку.

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надані йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

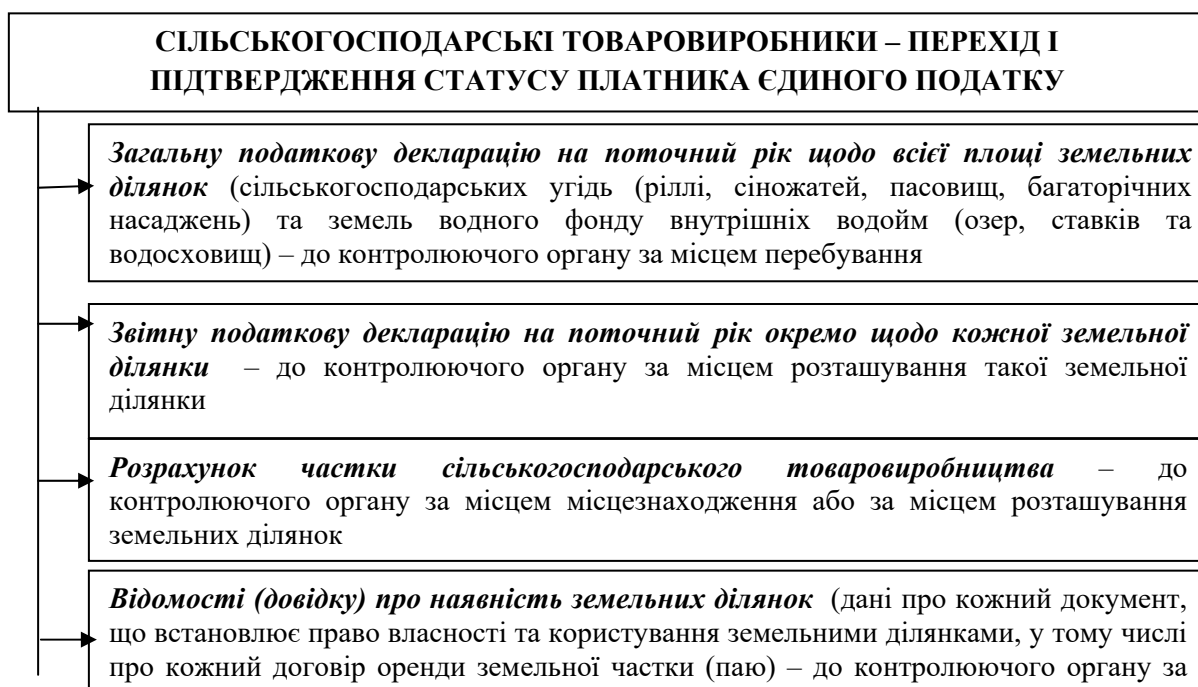
Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 01 січня базового податкового (звітного) року.

Підставою для нарахування єдиного податку є дані державного земельного кадастру та дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування і для щорічного підтвердження статусу платника єдиного податку подають до 20 лютого поточного року наступні відомості, що схематично зображено на рис. 11.1.

Якщо протягом року сільськогосподарські товаровиробники утворюються шляхом злиття, приєднання або перетворення, подають протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місцем його утворення, до контролюючих органів за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок декларацію з податку за період від дати утворення до кінця поточного року для

набуття статусу платника податку, а також усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або боргів, які передані йому як правонаступнику.



**Рис. 11.1. Порядок оформлення сільськогосподарськими товаровиробниками переходу на спрощену систему оподаткування та підтвердження статусу платника єдиного податку**

Для розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва включаються доходи, що наведені у таблиці 11.4.

**Таблиця 11.4**

**Перелік доходів, що включаються до розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва**

№ з/п	Дохід сільськогосподарського товаровиробника
1	Дохід від реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на правах власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховища), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях
2	Дохід від реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях
3	Дохід від реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях
4	Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства
5	Дохід від надання послуг із збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушення, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження) покупцю такої продукції сільгосппідприємством – виробником
6	Дохід від надання послуг з догляду за худобою і птицею покупцю сільгосппідприємством – виробником
7	Дохід від надання послуг із зберігання сільськогосподарської продукції покупцю сільгосппідприємством – виробником
8	Дохід від надання послуг з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці покупцю сільгосппідприємством – виробником

У разі коли у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробника становить менш як 75 відсотків, сільськогосподарський



товаровиробник сплачує податки у наступному податковому (звітному) році на загальних підставах. Дана вимога не застосовується при виникненні обставин непереборної сили, які підтверджені рішенням Верховної Ради, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Новоутворені сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками єдиного податку з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків.

У селекційних центрах, на підприємствах з племінної справи у тваринництві до продукції власного виробництва сільськогосподарського товаровиробника також належать племінні (генетичні) ресурси, придбані в інших селекційних центрах, на підприємствах із племінної справи у тваринництві та реалізовані вітчизняним підприємствам для осіменіння маточного поголів'я тварин.

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або відділення, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються, кожну особу, утворену шляхом поділу або виділу, особу, утворену шляхом перетворення. Такі сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками єдиного податку в рік утворення.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та ставить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,81;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та поліських територіях, – 0,49;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,49;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та поліських територіях, – 0,16;
- для земель водного фонду – 2,43;
- ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, – 5,4.

Під спеціалізацією на виробництві (виращуванні) та переробці рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції.

Утворені протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення у звітному податковому періоді суб'єкти господарювання, у тому числі за набуті ними

площі нових земельних ділянок, вперше сплачують податок протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, в якому відбулося утворення (виникнення права на земельну ділянку). Сільськогосподарські товаровиробники - платники єдиного податку, що припиняються шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу у податковому (звітному) періоді, подають у період їх фактичного припинення уточнену податкову декларацію. У разі зміни площі сільськогосподарських угідь та земель водного фонду у зв'язку з набуттям (втратою) на неї права власності або користування сільськогосподарські товаровиробники - платники єдиного податку повинні уточнити суму податкових зобов'язань з податку на звітний період починаючи з дати набуття (втрати) такого права до останнього дня податкового (звітного) періоду та подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом декларацію з уточненою інформацією про площу земельної ділянки, а також відомості про наявність земельних ділянок та їх нормативну оцінку.

При наданні сільськогосподарських угідь та земель водного фонду в оренду іншому платнику, орендована площа земельних ділянок не може включатися до декларації з податку орендаря, а враховується у такій декларації орендодавця.

Податкова декларація єдиного податку четвертої групи містить загальну та розрахункову частини і обов'язковий додаток – Відомості про наявність земельних ділянок. Разом із Декларацією обов'язково подається Розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва. Розрахунок складається за попередній податковий (звітний) рік та надається відповідно до п. 298.8.1 ПКУ. Форму Розрахунку затверджено наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 26 грудня 2011 року № 772 «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва».

Всі документи надаються одним пакетом, оскільки Наказом № 578 передбачено, що до Декларації додаються Відомості та Розрахунок, до 20 лютого поточного року. Залежно від типу Декларації (загальна, нова загальна, уточнююча загальна, звітна, нова звітна, уточнююча звітна) у рядку 1 проставляються відмітки навпроти обраного типу Декларації.

Декларація подається платником незалежно від стану його фінансово-господарської діяльності. Звітна, нова звітна, уточнююча Декларації подаються відповідному контролюючому органу (за основним або неосновним місцем обліку платника) за місцем розташування земельної ділянки. Загальна, нова загальна, уточнююча загальна Декларації подаються до контролюючого органу за місцезнаходженням платника податку (за основним місцем обліку платника).

Звітна Декларація подається, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, що розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом згідно з Державним класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (код за КОАТУУ), ще не було подано жодної Декларації. Нова звітна Декларація подається лише у законодавчо визначені граничні строки подання, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом, що відповідає коду за КОАТУУ, вже було раніше подано звітну (нову звітну) Декларацію із зазначенням такого самого коду за КОАТУУ органу місцевого самоврядування.

Уточнююча звітна Декларація подається тільки після законодавчо визначеного граничного строку подання, якщо за відповідний звітний рік за земельні ділянки, розташовані на території певного органу місцевого самоврядування з кодом, що

відповідає коду за КОАТУУ, було подано звітну (нову звітну) Декларацію.

Декларація до контролюючих органів подається у спосіб, визначений Податковим кодексом України:

- а) особисто платником або уповноваженою на це особою;
- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

При цьому Декларація подається на паперовому носії, якщо кількість рядків у додатку до Декларації (Відомості), що дорівнює кількості земельних ділянок, не перевищує десяти. Якщо кількість рядків більше десяти, Декларація подається в електронній формі.

Якщо платник самостійно виявив помилки, що містяться у раніше поданій ним Декларації, то такий платник зобов'язаний подати уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань. Одним уточнюючим розрахунком може бути виправлено помилки лише однієї раніше поданої Декларації. У разі виправлення помилок уточнюючим розрахунком при поданні уточнюючої Декларації до неї повинні бути подані Відомості, що містять інформацію щодо уточнених показників. При поданні уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань слід мати на увазі, що не може бути зменшена сума податкових зобов'язань, яка не була сплачена до бюджету в минулих звітних (податкових) періодах у зв'язку з повним або частковим списанням податкового боргу.

Після подання Декларації за звітний (податковий) період платник податку має право до закінчення граничного строку подання Декларації за такий самий період подати нову Декларацію з виправленими показниками.

Формою Декларації передбачено, що інформація в розрізі кожної земельної ділянки надається у Відомостях. У Декларації зазначається підсумкова інформація в розрізі категорій земель. У переважній більшості випадків в межах одного КОАТУУ нормативна грошова оцінка земельних ділянок однакова для всіх земельних ділянок. З метою спрощення процедури заповнення звітності розрахунок здійснюється одним рядком в цілому по всіх земельних ділянках.

Наприклад: у суб'єкта господарювання три земельні ділянки категорії «рілля» з однаковою нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок для всіх земельних ділянок в межах одного КОАТУУ. У Відомостях платник зазначає всі три земельні ділянки, кількість рядків збільшується – заповнюються рядки 1.1.1, 1.1.2 та 1.1.3, у рядку 1.1.0 у колонці 11 підсумовуються площі всіх земельних ділянок. Цей показник має відповідати значенню колонки 3 рядка 1.1 Декларації.

У межах одного КОАТУУ по одній і тій самій категорії земель може бути різна нормативна грошова оцінка земельних ділянок. У такому разі платник має окремо (в окремих рядках) відобразити у Декларації інформацію про ці земельні ділянки та здійснити за ними розрахунок суми земельного податку.

Наприклад: у суб'єкта господарювання три земельні ділянки категорії «рілля» в межах одного КОАТУУ, дві – з однаковою нормативною грошовою оцінкою, одна має іншу нормативну грошову оцінку. У Відомостях платник також зазначає всі три земельні ділянки (кількість рядків збільшується – заповнюються рядки 1.1.1, 1.1.2 та 1.1.3), у рядку 1.1.0 у колонці 11 підсумовуються площі всіх земельних ділянок.

У Декларації кількість рядків 1.1 теж збільшується, але їх буде лише два – один

рядок для відображення сумарних показників для земельних ділянок з однаковою нормативною грошовою оцінкою (наприклад, рядок 1.1.1), другий – для показників земельної ділянки з іншою нормативною грошовою оцінкою (рядок 1.1.2).

При цьому у Відомостях сума показників колонки 11 по земельних ділянках з однаковою нормативною грошовою оцінкою (наприклад, це рядки 1.1.1 та 1.1.2) має відповідати показнику колонки 3 рядка 1.1.1 Декларації. Показник колонки 11 по земельній ділянці з іншою нормативною грошовою оцінкою (рядок 1.1.3) Відомостей має відповідати значенню колонки 3 рядка 1.1.2 Декларації.

У реквізиті «Додаток №\_» зазначається порядковий номер додатка. Наприклад, якщо інформація має великий обсяг і для зручності формування документа (файлу) та обробки інформації платник розбиває інформацію на кілька частин, кожна з яких надається у окремих Відомостях, то кожній Відомості присвоюється номер, який вказується у реквізиті. Відомості заповнюються в розрізі кожної земельної ділянки. Рядки 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 2 не заповнюються, оскільки передбачають зазначення назви категорій земельних ділянок. Інформація по земельних ділянках заноситься до відповідної категорії. Наприклад, якщо земельна ділянка має категорію «рілля», то інформація по ній заноситься у рядок 1.1.1. За необхідності кількість рядків може бути збільшено.

У колонках 3-5 міститься інформація щодо документів, які засвідчують/підтверджують право власності або користування земельними ділянками. Має бути заповнено або колонки 3 - 4, або колонка 5. Одночасне заповнення колонок 3 - 4 та 5 не допускається. У колонках 6, 7 зазначається інформація щодо державної реєстрації документів, які засвідчують/підтверджують право власності або користування земельними ділянками.

Статтями 125, 126 Земельного кодексу України встановлено, що право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав. Права власності, користування земельною ділянкою оформлюються відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень». Право власності та інші речові права на нерухомі речі, обтяження цих прав, їх виникнення, перехід і припинення підлягають державній реєстрації (п.1 ст. 182 Глави 13 Розділу III Цивільного кодексу України). До нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення (ст. 181 Глави 13 Розділу III Цивільного кодексу України).

Обов'язковість державної реєстрації прав власності на нерухоме майно регламентовано також статтею 4 Розділу I Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень».

Зокрема, обов'язковій державній реєстрації підлягають право володіння; право користування (сервітут); право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис); право забудови земельної ділянки (суперфіцій); право господарського відання; право оперативного управління; право постійного користування та право оренди земельної ділянки; право користування (найму, оренди) будівлею або іншими капітальними спорудами, їх окремими частинами; іпотека; довірче управління майном.

Щодо оренди земельних ділянок, то відповідно до ст. 17 Розділу II Закону України від 06 жовтня 1998 р. № 161 «Про оренду землі» об'єкт за договором оренди землі вважається переданим орендодавцем орендареві з моменту державної

реєстрації права оренди. Право оренди земельної ділянки підлягає державній реєстрації (ст. 6 Розділу I Закону № 161).

Орендар земельної ділянки зобов'язаний приступати до використання земельної ділянки у строки, встановлені договором оренди землі, зареєстрованим в установленому законом порядку. За ухилення від державної реєстрації земельних ділянок та подання недостовірної інформації щодо них громадяни та юридичні особи несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до законодавства (п.1 ст. 211 Глави 37 Розділу VIII Земельного кодексу України).

Права на нерухоме майно реєструються в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. В окремих випадках договори оренди земельної частки (паїв) реєструвалися відповідно до Порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 січня 2000 р. № 119. Реєстрація договорів оренди проводиться виконавчим комітетом сільської, селищної, міської ради за місцем розташування земельної частки (паю). Договір оренди реєструється у Книзі записів реєстрації договорів оренди земельних часток (паїв). В орендаря залишається договір оренди зі штампом, на якому зазначені дата реєстрації та номер запису, а також міститься підпис особи, яка зареєструвала договір. Датою реєстрації договору оренди є дата внесення відповідного запису до Книги записів реєстрації договорів оренди земельних часток (паїв). Приймаючи до уваги особливості державної реєстрації прав на нерухоме майно у різні періоди часу, підсумовуємо – державна реєстрація прав власності/користування мала здійснюватися за правилами, встановленими законодавством, яке діяло на момент цієї реєстрації.

У колонці 8 зазначається кадастровий номер земельної ділянки (за наявності). Якщо такого номера немає, колонка 8 може не заповнюватися.

У колонці 9 зазначається код регіону місця розташування відповідної земельної(их) ділянки(ок). Код має цифрове значення (2 знаки) відповідно до загальноприйнятої в Україні кодифікації.

У колонці 10 зазначається код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ. Код має відповідати коду, зазначеному у рядку 9 загальної частини Декларації. У колонці 11 вказується площа земельної ділянки.

При поданні загальної, нової загальної або уточнюючої загальної Декларації у рядку 1 загальної частини Декларації зазначаються одночасно дві відмітки: якщо вказано тип Декларації «Загальна» (тип Декларації 01), то має бути також зазначено відмітку «Звітна» (тип Декларації 04); якщо вказано тип Декларації «Нова загальна» (тип Декларації 02), то має бути також зазначено відмітку «Нова звітна» (тип Декларації 05); якщо вказано тип Декларації «Уточнююча загальна» (тип Декларації 03), то має бути також зазначено відмітку «Уточнююча звітна» (тип Декларації 06).

Потрібно звернути увагу на забезпечення відповідності пар відміток, а також щоб не було зазначено більше ніж 2 відмітки. При заповненні рядка 9 «Код органу місцевого самоврядування за місцем розташування земельної(их) ділянки(ок) за КОАТУУ» зазначається код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ, що відповідає місцезнаходженню платника податку (основному місцю обліку платника).

При поданні загальної Декларації кількість рядків 1.1 – 1.4, 2 може збільшуватися. Кількість рядків залежить від кількості органів місцевого самоврядування (кількості кодів за КОАТУУ), на території яких розташовані земельні ділянки. Кількість рядків також може бути збільшена у разі, якщо в межах одного КОАТУУ земельні ділянки мають різну нормативну грошову оцінку. Рядки 4-10 не заповнюються.

#### 11.4. ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПДВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ТОВАРОВИРОБНИКАМИ

Спеціальний режим оподаткування може обрати сільськогосподарське підприємство (резидент), яке провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства. При цьому застосування спеціального режиму оподаткування є правом, а не обов'язком платника.

Сфери діяльності за якими встановлена можливість обрання спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість схематично зображено на рис. 11.2.

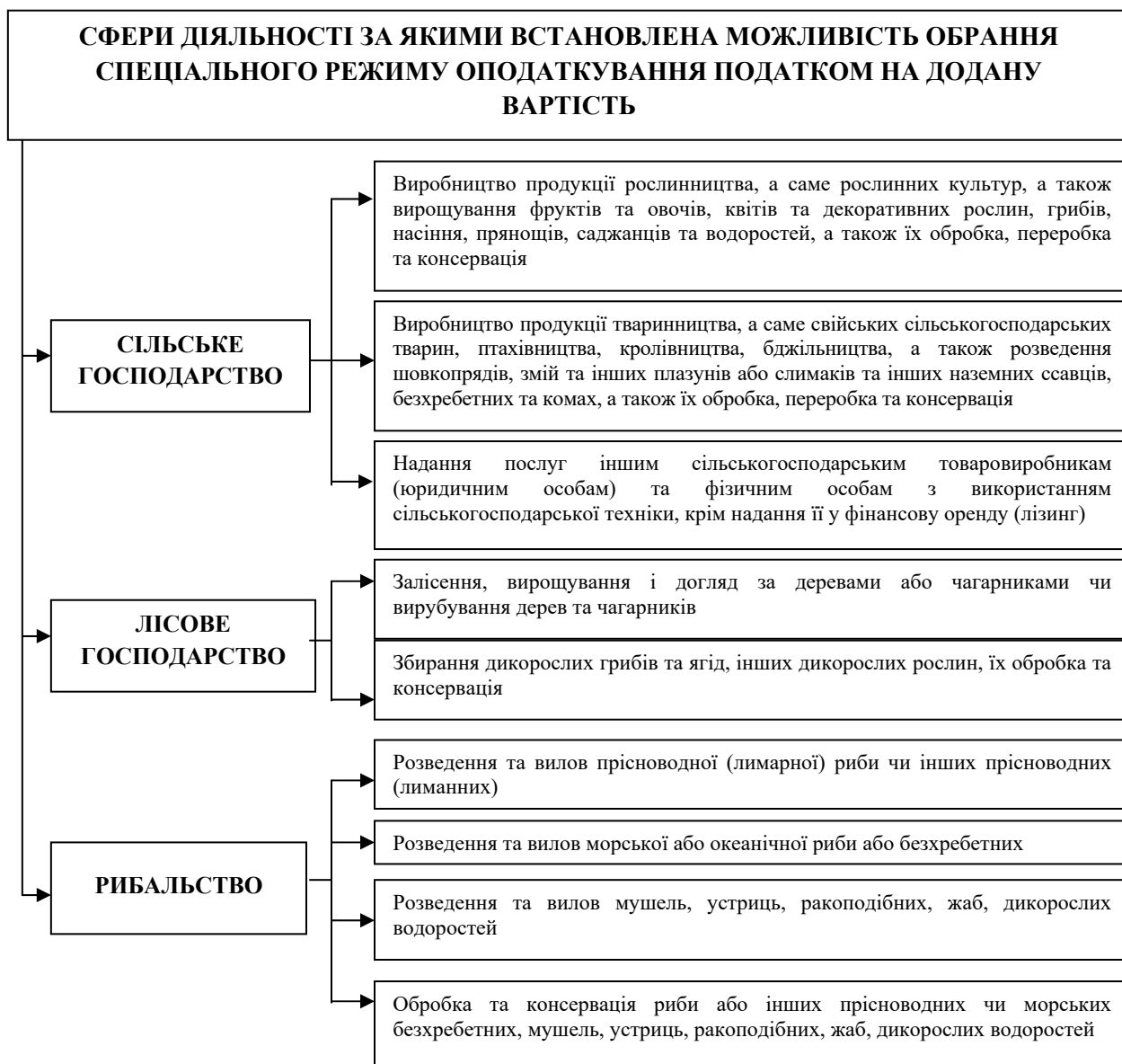


Рис. 11.2. Сфери діяльності за якими встановлена можливість обрання спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість

Перелік видів діяльності для спеціального режиму оподаткування узагальнено у сфері сільського, лісового господарства, а також рибальства у таблиці 11.5.

Таблиця 11.5

**Перелік видів діяльності для спеціального режиму оподаткування  
узагальнено у сфері сільського, лісового господарства, а також рибальства**

<b>КВЕД</b>	<b>Характеристика видів діяльності</b>
01.11	<p>Вирощування зернових та технічних культур:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ вирощування зернових культур на зерно для продовольчого споживання, на корм, на насіння;</li> <li>➤ вирощування бобових культур, які підлягають сушінню, лущінню на зерно для продовольчого споживання, на корм, на насіння;</li> <li>➤ вирощування картоплі для продовольчого споживання, технічних цілей, на насіння;</li> <li>➤ вирощування фабричного цукрового буряку;</li> <li>➤ вирощування тютюну і махорки, первинне оброблення листя (збирання, сушіння, сортування тощо), вирощування розсади;</li> <li>➤ вирощування насіння та плодів олійних культур (арахісу, сої, соняшнику, кользи, рапсу, ріжю тощо) для продовольчого споживання, технічних цілей, а також на насіння;</li> <li>➤ вирощування однорічних і багаторічних трава на зелений корм, випас, сіно, сінаж і силос;</li> <li>➤ вирощування кормових коренеплодів (буряку, брукви, турнепсу тощо);</li> <li>➤ вирощування баштанових кормових культур;</li> <li>➤ вирощування зернових і зернобобових, а також їх сумішей на зелений корм, випас, сіно, сінаж, силос;</li> <li>➤ одержування насіння цукрового буряку та насіння кормових культур (включаючи трави);</li> <li>➤ вирощування та первинне оброблення (замочування) прядивних культур;</li> <li>➤ вирощування ефіроолійних культур;</li> <li>➤ вирощування лікарських однорічних і багаторічних трав'янистих, напівчагарникових, ліано- та деревоподібних культур;</li> <li>➤ вирощування садивного матеріалу ефіроолійних та лікарських культур;</li> <li>➤ вирощування коренеплодів і бульбоплодів з високим змістом крохмалю або інуліну (топінамбуру, батату тощо)</li> <li>➤ вирощування шишок хмелю, цикорію</li> </ul>
01.12	<p>Овочівництво, декоративне садівництво та вирощування продукції розсадників:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ вирощування овочевих та баштанових культур для продовольчого споживання: помідорів, огірків, капусти, столової моркви та буряків, кабачків, баклажанів, динь, кавунів, бобових, які не підлягатимуть лущенню, салатів, цибулі, цукрової кукурудзи та інших;</li> <li>➤ вирощування зелені: кропу, петрушки, салату, шпинату тощо;</li> <li>➤ вирощування овочевої розсади, насіння овочевих культур;</li> <li>➤ вирощування міцелію та грибів, збирання лісових грибів;</li> <li>➤ вирощування квітів, насіння, розсади, квіткових цибулин, бульб тощо;</li> <li>➤ вирощування садивного матеріалу плодово-ягідних і горіхоплідних культур та винограду</li> </ul>
01.13	<p>Вирощування фруктів, ягід, горіхів, культур для виробництва напоїв і прянощів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ вирощування фруктів: яблук, слив тощо;</li> <li>➤ вирощування ягід: суниці, малини, смородини тощо;</li> <li>➤ вирощування винограду;</li> <li>➤ вирощування горіхів (горіх волоських, мигдалю, фісташок, фундука тощо);</li> <li>➤ вирощування культур для вирощування прянощів (листя, квітів, насіння, плодів);</li> <li>➤ вирощування садивного матеріалу рослин для виробництва прянощів;</li> <li>➤ перероблення фруктів, ягід і винограду на вино в межах господарства, що їх вирощує</li> </ul>
01.21	<p>Розведення великої худоби:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ відтворювання поголів'я великої рогатої худоби;</li> <li>➤ вирощування великої рогатої худоби;</li> <li>➤ одержання сирого молока корів, буйволиць, ячих;</li> <li>➤ одержання сперми бугаїв</li> </ul>
01.22	<p>Розведення овець, кіз, коней:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ відтворювання поголів'я овець, кіз, коней, мулів, віслюків;</li> <li>➤ вирощування поголів'я овець, кіз, коней, мулів, віслюків;</li> <li>➤ одержання сирого овечого і козячого молока;</li> <li>➤ одержання сирого кобилячого молока;</li> <li>➤ одержання овечої вовни;</li> <li>➤ одержання козячої вовни та козячого пуху;</li> <li>➤ одержання волос тварин;</li> <li>➤ одержання сперми баранів, козлів, жеребців</li> </ul>
01.23	<p>Розведення свиней:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ відтворювання поголів'я свиней;</li> </ul>

КВЕД	Характеристика видів діяльності
	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ вирощування свиней;</li> <li>➤ одержання сперми кнурів</li> </ul>
01.24	<p>Розведення птиці:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ відтворювання поголів'я свійської птиці (курей, гусей, індиків, цесарок, перепілок, страусів тощо);</li> <li>➤ вирощування свійської птиці;</li> <li>➤ одержання яєць</li> </ul>
01.25	<p>Розведення інших тварин:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ розведення тварин на фермах;</li> <li>➤ розведення кролів, одержання продукції кролівництва (шкурки);</li> <li>➤ розведення бджіл, одержання меду, воску тощо;</li> <li>➤ розведення хутрових звірів, одержання хутрової сировини;</li> <li>➤ розведення водоплавних тварин (нутрій, ондатр тощо);</li> <li>➤ розведення шовкопряда, одержання коконів шовкопряда;</li> <li>➤ вирощування каліфорнійського червоного черв'яка та інших вермікультур;</li> <li>➤ одержання біогумусу;</li> <li>➤ розведення інших тварин (верблюдів, оленів, лабораторних тварин тощо);</li> <li>➤ одержання іншої продукції тварин;</li> <li>➤ одержання сирі шкури свиней</li> </ul>
01.30	Змішане сільське господарство
01.41	<p>Надання послуг у рослинництві, облаштування ландшафту:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ надання послуг у рослинництві за винагороду або на договірній основі: передпосівна підготовка полів і насіння сільськогосподарських культур; посів і садіння сільськогосподарських культур; обприскування сільськогосподарських культур, у тому числі з повітря; обрізання плодових дерев та винограду; пересаджування рису, розсаджування буряку;</li> <li>➤ надання послуг із збирання врожаю та підготовка продукції до первинної реалізації: очищення, різання, сортування, сушіння, дезінфекція, покривання воском, полірування, пакування навалом, у тому числі з фасуванням у безкисневому середовищі; захист рослин від хвороб і шкідників; агрохімічне обслуговування;</li> <li>➤ надання послуг із використанням сільськогосподарської техніки за участю обслуговуючого персоналу;</li> <li>➤ експлуатація зрошувальних і осушувальних систем;</li> <li>➤ насадження та облаштування ландшафту для захисту шуму, вітру, ерозії, видимості та засліплення;</li> <li>➤ облаштування і догляд ландшафту з метою захисту навколишнього природного середовища (відновлення природного стану, рекультивація, меліорація земель, створення зон затримки волог, відстійників дощової води тощо)</li> </ul>
01.42	<p>Надання послуг у тваринництві:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ надання послуг у тваринництві за винагороду або на договірній основі;</li> <li>➤ утримання тварин та послуги з догляду за свійською худобою і птицею;</li> <li>➤ послуги з обстеження стану стада, перегону та випасу худоби, очищення та дезінфекції тваринницьких приміщень тощо;</li> <li>➤ послуги із стимулювання розведення худоби і птиці та забезпечення зростання їх продуктивності;</li> <li>➤ штучне запліднення тварин;</li> <li>➤ стриження овець</li> </ul>
02.01	<p>Лісництво:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ вирощування будівельного лісу: посадка, підсадка саджанців, охорона лісу та лісок;</li> <li>➤ вирощування молодого порослевого лісу та балансової деревини;</li> <li>➤ вирощування лісосадивних матеріалів;</li> <li>➤ вирощування різдвяних ялинок;</li> <li>➤ вирощування рослинних матеріалів для плетіння.</li> </ul> <p>Одержання продукції лісового господарства:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ збирання лісових продуктів (жолудів, каштанів, моху тощо);</li> <li>➤ збирання соків (березового, кленового тощо);</li> <li>➤ збирання живиці, природних смол;</li> <li>➤ збирання насіння дерев і чагарників для лісонасаджень;</li> <li>➤ збирання корка, шелаку, камеді, бальзамів, дикорослих луб'яних рослин</li> </ul>
02.02	<p>Надання послуг у лісовому господарстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ послуги з лісництва (таксація, оцінка промислового використання лісу, посадка саджанців, залісення та лісо- відведення тощо);</li> <li>➤ захист лісу від пожеж;</li> <li>➤ боротьба із шкідниками та хворобами лісу;</li> <li>➤ послуги з лісозаготівлі (транспортування необробленої деревини в межах лісу)</li> </ul>
05.02	Рибництво: морське і прісноводне рибництво
05.01	Надання послуг у рибальстві, рибництві:



КВЕД	Характеристика видів діяльності
	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ послуги, пов'язані з рибальством;</li> <li>➤ надання послуг, пов'язаних з діяльністю риборозплідників та рибних ферм, обстеження стану водоймищ</li> </ul>
05.01, 5.11, 15.12, 5.13, 15.20, 5.31, 15.32, 5.33, 15.41, 5.42, 15.43, 5.51, 15.61, 5.62, 15.71, 5.81, 15.83, 15.85	Обробка чи переробка продукції, одержаної в результаті діяльності платника податку у сфері сільського та лісового господарства і рибальства, вважається діяльністю у сфері сільського та лісового господарства і рибальства за умови, якщо така продукція вирощується, відгодовується, виловлюється або збирається (заготовлюється) безпосередньо платником податку (крім їх придбання в інших осіб)

Спеціальний режим оподаткування у сфері сільського і лісового господарства та рибальства може обрати тільки сільськогосподарське підприємство, яке відповідає визначеним критеріям. Сільськогосподарським підприємством вважається підприємство, у якого основною діяльністю є постачання вироблених ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, у яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше як 75 відсотків всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових період сукупно. Для новоутвореного сільськогосподарського підприємства, який проводить господарську діяльність менше 12 календарних місяців, питома вага розраховується за наслідками кожного окремого звітного податкового періоду. При розрахунку питомої ваги до складу основної діяльності не включаються операції з постачання основних фондів, що перебували у складі не менше ніж 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, якщо такі операції не були постійними і не становили окремої підприємницької діяльності (п. 209.6 ПКУ).

Сільськогосподарськими вважають товари, зазначені у товарних групах 1 – 24, товарних позиціях 4101, 4102, 4103, 4301 згідно з УКТ ЗЕД, та послуги, отримані в результаті здійснення діяльності, на яку відповідно до п. 209.17 ПКУ поширюється дія спеціального режиму оподаткування у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, якщо такі товари вирощуються, відгодовуються, виловлюються або збираються (заготовляються), а послуги надаються безпосередньо платником податку – суб'єктом спеціального режиму оподаткування (крім придбання таких товарів (послуг) у інших осіб), які поставляються зазначеним платником податку – їх виробником.

Слід зазначити, що для отримання права на застосування спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства сільськогосподарське підприємство зобов'язане зареєструватися платником ПДВ у загальновстановленому порядку. У реєстрі суб'єктів спеціального режиму оподаткування додаткового вказується перелік видів діяльності такого сільськогосподарського підприємства та дата внесення запису про такі види діяльності.

Заяву про реєстрацію сільськогосподарського підприємства як суб'єкта спеціального режиму оподаткування ПДВ має бути подано сільськогосподарським підприємством до податкового органу не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа бажає перейти на застосування спеціального режиму оподаткування, та у місяці, який передуює початку такого податкового періоду.

Достовірність відомостей про види діяльності сільськогосподарського підприємства підтверджується витягом із Єдиного державного реєстру, який містить

відомості про основні види діяльності сільськогосподарського підприємства за КВЕД та який сільськогосподарське підприємство додає до заяви.

Якщо суб'єкт спеціального режиму оподаткування поставляє протягом 12 послідовних звітних податкових періодів несільськогосподарські товари (послуги), питома вага яких перевищує 25 відсотків вартості всіх поставлених товарів (послуг), то:

1) на таке підприємство не поширюється спеціальний режим оподаткування і ним сплачується податок на додану вартість до бюджету в загальному порядку з першого числа місяця, в якому допущено таке перевищення;

2) контролюючий орган виключає таке підприємство з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування та може повторно включити його до реєстру, коли сільськогосподарське підприємство буде відповідати встановленим критеріям.

Але у випадку, коли суб'єкти спеціального режиму оподаткування не можуть самостійно покрити збитки, що виникли внаслідок дії обставин непереборної сили і не були застраховані, таким суб'єктам продовжують застосовувати спеціальний режим без дотримання розміру питомої ваги за рішенням Верховної Ради, обласних рад. Страхові виплати ризиків втрати товарів (запасів) включаються при визначенні питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (послуг) у загальному обсязі постачання за відповідний звітний період.

Сільськогосподарське підприємство виключається з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування у разі, коли:

1) підприємство подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування та про його реєстрацію як платника на загальних підставах;

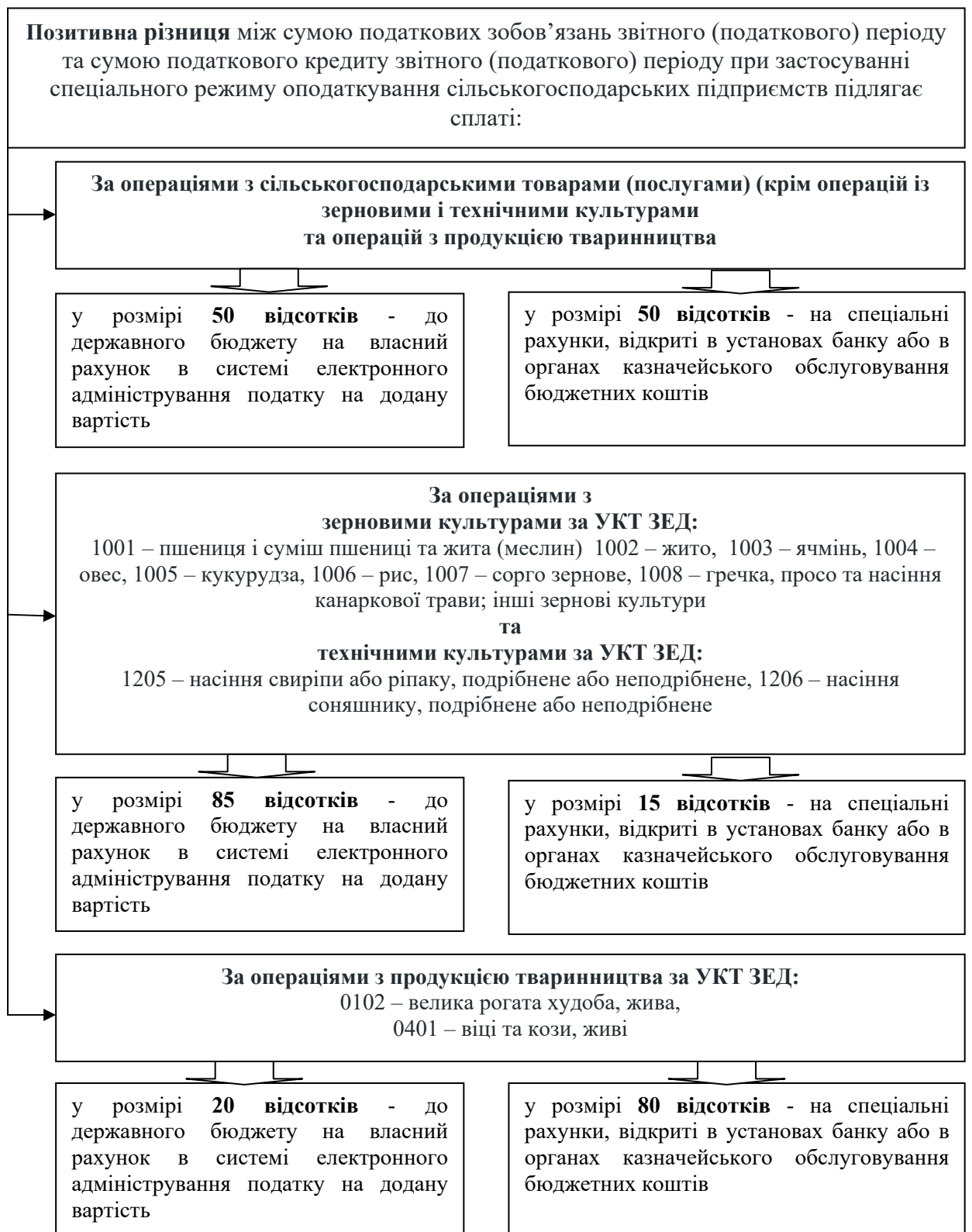
2) підприємство підлягає реєстрації як платник податку на загальних підставах;

3) щодо підприємства прийняте рішення про припинення шляхом ліквідації або реорганізації шляхом анулювання платника податку на додану вартість.

Суб'єктом спеціального режиму оподаткування ПДВ мають право зареєструватися виключно сільськогосподарські підприємства – юридичні особи, які є резидентами. Укладання угод про створення спільної діяльності не передбачає створення юридичної особи, а тому реєстрація суб'єктом спеціального режиму оподаткування, визначеного ст. 209 Податкового кодексу, на таких осіб не поширюється. Також не можуть бути зареєстровані суб'єктом спеціального режиму оподаткування фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність у сфері сільського, лісового господарства та рибальства, і нерезиденти.

Норми застосування спеціального режиму оподаткування не поширюються на виробників підакцизних товарів, крім підприємств первинного виноробства, які поставляють виноматеріали.

Особливістю спеціального режиму оподаткування є перерахування до бюджету позитивної різниці податку на додану вартість. Позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена по окремих видах сільськогосподарських операцій, перераховується до держбюджету та на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств у різних частках залежно від виду продукції, що схематично зображено на рис. 11.3.



**Рис. 11.3. Особливий порядок сплати позитивного значення податку на додану вартість при застосуванні спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств**

Для забезпечення розрахунків з бюджетом та перерахування коштів на спеціальні рахунки, сільськогосподарськими підприємствами, які станом на 01 січня 2016 р. зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування,

відкриваються три додаткові електронні рахунки для кожного з виділених видів операцій. Такі рахунки відкриваються на доповнення до вже відкритих рахунків, на які перераховуються кошти для розрахунків з бюджетом (3751) та для перерахування коштів на спеціальні рахунки (3752).

З рахунку системи електронного адміністрування податку на додану вартість сільськогосподарського підприємства за результатами податкової декларації списуються суми податку, що підлягає перерахуванню до державного бюджету за поданими реєстрами податкових органів.

Суми податку, що підлягають перерахуванню на спеціальні рахунки, не підлягають сплаті до бюджету та повністю залишаються в розпорядженні сільськогосподарського підприємства для використання у виробництві сільськогосподарських товарів (послуг). Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» № 11 від 12 січня 2011 р. п. 4, сума податку на додану вартість, що акумулюється на спеціальному рахунку, не підлягає вилученню до державного бюджету і використовується сільськогосподарським підприємством, а починаючи з 1 січня 2017 р. перераховується на поточний рахунок сільськогосподарського підприємства. У разі нецільового використання суми податку на додану вартість сільськогосподарське підприємство несе відповідальність відповідно до законодавства.

Від'ємна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена по окремих видах сільськогосподарських операцій, не підлягає відшкодуванню та зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) кредиту. При вивезені сільськогосподарських товарів у митному режимі експорту сільськогосподарське підприємство має право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість в загальному порядку.

Податковий кредит сільськогосподарського підприємства, який застосовує спеціальний режим оподаткування, формується на вартість виробничих факторів. Виробничими факторами, за рахунок яких формується податковий кредит, є:

- товари (послуги), які придбаваються для їх використання у виробництві сільськогосподарської продукції, а також основні фонди, які придбаваються (споруджуються) з метою їх використання у виробництві сільськогосподарської продукції. Якщо товари (послуги), основні фонди використовуються частково для виробництва сільськогосподарських товарів (послуг), у тому числі зернових і технічних культур, та продукції тваринництва, сума податкового кредиту розподіляється виходячи з питомої ваги вартості таких сільськогосподарських товарів (послуг) у загальній вартості всіх товарів (послуг), поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів;

- послуги, супутні постачанню сільськогосподарського товару, який вирощується, відгодовується, виловлюється або збирається (заготовлюється) безпосередньо платником податку: сіяння та садження рослин, збирання врожаю, його брикетування чи складування, проведення інших польових робіт, включаючи внесення добрив та засобів захисту рослин; пакування та підготовка до продажу, у тому числі сушіння, очищення, розмелювання, дезінфекція та силосування сільськогосподарської продукції; зберігання сільськогосподарської продукції;

виращування, розведення, відгодівля та забій свійських сільськогосподарських тварин, застосування засобів захисту тварин, проведення протиепізоотичних заходів; отримання послуг з використання сільськогосподарської техніки, крім отримання її у фінансову оренду (лізинг); отримання послуг, супутніх веденню сільськогосподарської діяльності, а саме з питань оподаткування, бухгалтерської звітності та обліку, організації внутрішнього виробничого управління; знищення бур'яну та шкідливих комах, оброблення посівів і сільськогосподарських площ засобами захисту рослин, а також використання засобів захисту тварин; експлуатація меліоративних зрошувальних та осушувальних систем для посівних площ і сільськогосподарських угідь; розділ м'яса до товарної кондиції.

Сільськогосподарське підприємство надає податкову накладну і реєструє її у Єдиному реєстрі податкових накладних за загальними правилами.

Треба зазначити, що сільськогосподарські підприємства, які не обрали спеціальний режим оподаткування і оподатковуються на загальних підставах, здійснюють постачання молока, худоби, притиці, вовни власного виробництва, а також молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти власного виробництва, позитивна різниця суми податку на додану вартість залишається у розпорядженні сільськогосподарського підприємства і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції.

Спеціальний режим оподаткування застосовується у діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату. У разі постачання культурних цінностей оподатковується маржинальний прибуток у вигляді різниці між ціною продажу товарів та ціною їх придбання, розрахованих за звичайними цінами, отриманих дилером. Маржинальна схема застосовується до постачання дилером культурних цінностей: особі, що не зареєстрована як платник податку; платнику податку, якщо операція з постачання культурних цінностей звільняється від оподаткування; платнику податку, при постачанні культурних цінностей був нарахований за маржинальною схемою; автору культурних цінностей чи їх правонаступникам. На операції з вивезення культурних цінностей у митному режимі експорту нульова ставка не застосовується.

### ***КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:***

1. Охарактеризуйте основні передумови становлення та тенденції розвитку спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.
2. Розкрийте основні етапи запровадження фіксованого сільськогосподарського податку в Україні.
3. Які були введені новації щодо фіксованого сільськогосподарського податку при прийнятті Податкового кодексу України?
4. Назвіть основні етапи розвитку спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.
5. Охарактеризуйте правові засади застосування спрощеної системи оподаткування платниками єдиного податку четвертої групи.
6. Як визначається об'єкт оподаткування єдиним податком для платників єдиного податку четвертої групи?
7. Що є базою оподаткування єдиним податком для платників єдиного податку четвертої групи?
8. Які існують ставки єдиного податку для платників єдиного податку четвертої групи?

9. Назвіть строки та порядок сплати єдиного податку платниками єдиного податку четвертої групи.

10. Який податковий (звітний) період встановлено для платників єдиного податку четвертої групи?

11. Охарактеризуйте порядок переходу на спрощену систему оподаткування.

12. Охарактеризуйте порядок реєстрації платників єдиного податку четвертої групи.

13. Розкрийте порядок анулювання реєстрації платників єдиного податку четвертої групи.

14. Розкрийте основні вимоги щодо заповнення та подання податкової декларації єдиного податку для платників єдиного податку четвертої групи.

15. Назвіть структуру доходів, що включаються до розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробника для підтвердження статусу платника єдиного податку.

16. Охарактеризуйте сферу діяльності сільськогосподарських підприємств за якими встановлена можливість обрання спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість.

17. Які види діяльності сільськогосподарських підприємств включені для застосування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість?

18. Охарактеризуйте порядок реєстрації сільськогосподарських підприємств як суб'єктів спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість.

19. Який існує порядок сплати податку на додану вартість за операціями з сільськогосподарськими товарами (послугами) (крім операцій із зерновими і технічними культурами та з продукцією тваринництва)?

20. Який існує порядок сплати податку на додану вартість за операціями з зерновими та технічними культурами?

21. Який існує порядок сплати податку на додану вартість за операціями з продукцією тваринництва?

22. Як формується податковий кредит сільськогосподарського підприємства, який застосовує спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість?

23. Охарактеризуйте порядок реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних сільськогосподарськими підприємствами, які застосовують спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість.

24. Поясніть особливий порядок заповнення податкової декларації з податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами, які застосовують спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість.

25. Розкрийте особливий порядок нарахування та сплати податку на прибуток сільськогосподарськими товаровиробниками.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

**1). Суб'єктами господарювання – платниками єдиного податку четвертої групи можуть бути:**

а) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю, здійснюють роздрібний продаж товарів на ринках, надають побутові послуги населенню і обсяг доходу яких протягом року не перевищує 300000,00 грн.;

б) фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг платникам єдиного податку та населенню, виробництво та продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, не використовують найману працю або кількість найманих осіб не перевищує 10 осіб, обсяг доходу за календарний

рік не перевищує 1500000,00 грн.;

с) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.;

д) сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

е) фізичні особи – підприємці, які не використовують найману працю або кількість найманих осіб не обмежена, і здійснюють обмін іноземної валюти, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000,00 грн.

**2). Новостворені сільськогосподарські товаровиробники можуть бути платниками єдиного податку:**

- а) з дати їх державної реєстрації;
- б) з початку наступного року при додержанні частки сільськогосподарського товаровиробництва;
- с) з першого числа місяця, наступного за місяцем державної реєстрації;
- д) з першого числа кварталу, наступного за кварталом державної реєстрації;
- е) з першого числа року, в якому відбулася державна реєстрація.

**3). Здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) у негрошовій формі дозволяється платникам єдиного податку:**

- а) першої групи;
- б) другої групи;
- с) третьої групи;
- д) четвертої групи;
- е) першої, другої та третьої групи.

**4). Підставою для нарахування єдиного податку четвертої групи є:**

- а) сума отриманого доходу за календарний рік;
- б) сума коштів, що надійшла від покупців;
- с) дані державного земельного кадастру та з державного реєстру речових прав на нерухоме майно;
- д) мінімальна заробітна плата встановлена на перше число календарного місяця;
- е) мінімальна заробітна плата станом на 01 січня поточного (звітного) року.

**5). Щорічне підтвердження статусу платника єдиного податку проводять платники єдиного податку:**

- а) першої групи;
- б) другої групи;
- с) третьої групи;
- д) четвертої групи;
- е) першої, другої, третьої та четвертої групи.

**6). Сільськогосподарські товаровиробники для переходу на спрощену систему оподаткування подають до контролюючого органу:**

- а) до 20 лютого поточного року податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, звітну податкову декларацію з податку на поточний рік щодо кожної земельної ділянки за місцем її розташування, розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва, відомості про наявність земельних

ділянок;

б) до 20 лютого поточного року заяву для обрання або перехід на спрощену систему оподаткування;

с) не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного року заяву для обрання або перехід на спрощену систему оподаткування;

д) до 15 січня поточного року податкову декларацію з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок;

е) до 20 лютого поточного року відомості про наявність земельних ділянок.

**7). Сільськогосподарські товаровиробники сплачують єдиний податок наступним чином:**

а) авансовими внесками не пізніше 20 числа поточного місяця;

б) протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал;

с) протягом 20 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал;

д) не пізніше 20 лютого поточного року всю суму податку щороку;

е) протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу у розмірах: у I кварталі – 10 відсотків, у II кварталі – 10 відсотків, у III кварталі – 50 відсотків, у IV кварталі – 30 відсотків.

**8). Ставка єдиного податку для платників четвертої групи залежить від:**

а) суми отриманого доходу за календарний рік;

б) суми коштів, що надійшла від покупців;

с) категорії (типу) земель та їх розташування;

д) мінімальної заробітної плати встановленої на перше число календарного місяця;

е) мінімальної заробітної плати станом на 01 січня поточного (звітного) року.

**9). Найбільша ставка єдиного податку для платників четвертої групи встановлена для:**

а) ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських та на поліських територіях;

б) ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських та на поліських територіях, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві рослинництва на закритому ґрунті;

с) багаторічних насаджень;

д) багаторічних насаджень, розташованих у гірських та на поліських територіях;

е) земель водного фонду.

**10). У разі, коли протягом податкового (звітного) періоду змінилася площа сільськогосподарських угідь, сільськогосподарський товаровиробник зобов'язаний уточнити суму податкових зобов'язань єдиного податку шляхом:**

а) подання декларації з уточненою інформацією про площу земельної ділянки протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним кварталом у якому відбулися такі зміни;

б) подання декларації з уточненою інформацією про площу земельної ділянки протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним роком у якому відбулися такі зміни;

с) подання декларації з уточненою інформацією про площу земельної ділянки



протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом у якому відбулися такі зміни;

д) подання декларації з уточненою інформацією про площу земельної ділянки протягом 40 календарних днів місяця, що настає за звітним кварталом у якому відбулися такі зміни;

е) подання декларації з уточненою інформацією про площу земельної ділянки протягом 40 календарних днів місяця, що настає за звітним роком у якому відбулися такі зміни.

**11). Сільськогосподарське підприємство може бути зареєстровано як суб'єкт спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у разі, якщо:**

а) основною діяльністю є постачання вироблених сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, крім на давальницьких умовах, в яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше як 75 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно;

б) основною діяльністю є постачання вироблених сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше як 75 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попереднього календарного (звітного) року сукупно;

с) основною діяльністю є постачання вироблених сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше як 85 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попереднього календарного (звітного) року сукупно;

д) основною діяльністю є постачання вироблених сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше як 75 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно;

е) основною діяльністю є постачання вироблених сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) становить не менше як 65 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

**12). Суб'єктом спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства не може бути:**

- а) товариство з обмеженою відповідальністю – резидент;
- б) приватне підприємство – резидент;
- с) фермерське господарство – резидент;
- д) акціонерне товариство – резидент;
- е) фізична особа – підприємець – резидент.

**13). У реєстрі суб'єктів спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, додатково міститься:**

- а) повне найменування юридичної особи;
- б) код ЄДРПОУ;
- с) індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість;
- д) дата податкової реєстрації;
- е) перелік видів діяльності, на які поширюється дія спеціального режиму оподаткування.

**14). Суб'єктом спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, у яких питома вага вартості сільськогосподарських товарів (послуг) власного виробництва становить не менше як 75 відсотків вартості всіх товарів (послуг), поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, не може бути:**

- а) сільськогосподарське підприємство, яке вирощує зернові та технічні культури;
- б) сільськогосподарське підприємство, яке здійснює вирощування ефіроолійних культур;
- с) сільськогосподарське підприємство, яке вирощує овочеві розсади;
- д) сільськогосподарське підприємство, яке розводить бджіл;
- е) сільськогосподарське підприємство, яке виробляє підакцизні товари, крім первинного виноробства.

**15. У разі реєстрації особи як суб'єкта спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства, реєстраційна заява подається до контролюючого органу:**

- а) не пізніше 20 календарних днів до початку податкового періоду;
- б) не пізніше 10 календарних днів до початку податкового періоду;
- с) не пізніше 30 календарних днів до початку податкового періоду;
- д) протягом 20 календарних днів з початку податкового періоду;
- е) протягом 10 календарних днів з початку податкового періоду.

**16). Сільськогосподарське підприємство як суб'єкт спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість 1 числа звітного (податкового) місяця виписав податкову накладну. Граничний строк реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних:**

- а) до 10 числа звітного (податкового) місяця;
- б) до 15 числа звітного (податкового) місяця;
- с) до 16 числа звітного (податкового) місяця;
- д) до 20 числа звітного (податкового) місяця;
- е) до 15 числа наступного місяця за звітним.

**17). Позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду визначена за операціями з сільськогосподарськими товарами (послугами), крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва при застосуванні спеціального режиму оподаткування підлягає перерахунку:**

- а) до державного бюджету – у розмірі 50 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 50 відсотків;
- б) до державного бюджету – у розмірі 85 відсотків, на спеціальні рахунки – у

розмірі 15 відсотків;

с) до державного бюджету – у розмірі 20 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 80 відсотків;

д) на спеціальні рахунки – у розмірі 100 відсотків;

е) до державного бюджету – у розмірі 100 відсотків.

**18). Позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду визначена за операціями із зерновими і технічними культурами при застосуванні спеціального режиму оподаткування підлягає перерахуванню:**

а) до державного бюджету – у розмірі 50 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 50 відсотків;

б) до державного бюджету – у розмірі 85 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 15 відсотків;

с) до державного бюджету – у розмірі 20 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 80 відсотків;

д) на спеціальні рахунки – у розмірі 100 відсотків;

е) до державного бюджету – у розмірі 100 відсотків.

**19). Позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду визначена за операціями з продукцією тваринництва при застосуванні спеціального режиму оподаткування підлягає перерахуванню:**

а) до державного бюджету – у розмірі 50 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 50 відсотків;

б) до державного бюджету – у розмірі 85 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 15 відсотків;

с) до державного бюджету – у розмірі 20 відсотків, на спеціальні рахунки – у розмірі 80 відсотків;

д) на спеціальні рахунки – у розмірі 100 відсотків;

е) до державного бюджету – у розмірі 100 відсотків.

**20). Негативна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду визначена за операціями з сільськогосподарськими товарами (послугами) сільськогосподарського підприємства при застосуванні спеціального режиму оподаткування підлягає:**

а) бюджетному відшкодуванню;

б) зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового (звітного) періоду;

с) зменшує суму податку на додану вартість, яка підлягає сплаті до державного бюджету у наступних податкових (звітних) періодах;

д) зменшує суму податку на додану вартість, яка підлягає сплаті до на спеціальні рахунки у наступних податкових (звітних) періодах;

е) зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового (звітного) періоду, бюджетне відшкодування виникає тільки при вивезенні сільськогосподарських товарів у митному режимі експорту.

## **РОЗДІЛ 6**

### **КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

#### **ТЕМА 12. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**12.1. Сутність, основні принципи та інституційний розвиток державного контролю в сфері оподаткування**

**12.2. Організація державного фінансового контролю у сфері оподаткування суб'єктів господарювання**

**12.3. Види та порядок проведення перевірок контролюючими органами**

#### **12.1. СУТНІСТЬ, ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ТА ІНСТИТУЦІЙНИЙ РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Фінансовий контроль це – контроль за законністю та доцільністю дій в галузі утворення, розподілу і використання грошових фондів держави та суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни й окремих регіонів. Державний фінансовий контроль є суттєвим елементом управління фінансами усіх рівнів та обов'язковою умовою ефективного функціонування економіки країни, у тому числі і податкової системи. Метою контролю є сприяння реалізації фінансової (податкової) політики держави в процесі формування та використання фондів у ході виконання державою своїх завдань перед суспільством. Від ступеня встановлення контролю залежить і економічне благополуччя держави [158].

Державний контроль у сфері оподаткування є комплексом заходів, спрямованих на забезпечення повноти та своєчасності сплати податків і зборів до бюджету, дотримання податкового законодавства, застосування заходів відповідальності у разі порушення норм чинного податкового законодавства.

Підґрунтям ефективного здійснення державного фінансового контролю в сфері оподаткування є сукупність базових принципів його реалізації. До основних принципів реалізації державного фінансового контролю в сфері оподаткування слід віднести:

- принцип законності (передбачає дотримання законодавчих та інших нормативно-правових актів під час проведення контролю, дозволяє вчасно виявляти відхилення від законодавчо встановлених правил і процедур, а також вносити до них необхідні коригування);
- принцип об'єктивності (передбачає забезпечення органами контролю неупередженого рівного підходу до всіх підконтрольних суб'єктів під час проведення контрольних дій, при узагальненні і реалізації результатів контролю);
- принцип незалежності (передбачає, що під час виконання контрольних функцій, посадова особа органу контролю є незалежною і захищеною від будь-якого втручання, а її дії можуть бути оскарженими лише в правовому порядку);
- принцип компаративності (розкриває сутність механізму контролю і передбачає порівняння двох і більше величин, що відповідно мають нормативне та фактичне значення);
- принцип превентивності (забезпечується завчасним здійсненням

контролю задля запобігання виникненню суттєвих відхилень фактичних показників від встановлених норм);

➤ принцип системності (полягає у забезпеченні контролю на всіх стадіях бюджетного процесу шляхом створення відповідної організаційної системи контролю);

➤ принцип гласності (означає, що органи, уповноважені на здійснення фінансового контролю в сфері оподаткування, забезпечують доступність і відкритість його результатів);

➤ принцип ефективності (передбачає збалансованість витрат на проведення контролю та отриманих результатів);

➤ принцип самодостатності (передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку);

➤ принцип доцільності (передбачає відповідність дій окресленим цілям, програмам і пріоритетам).

Оскільки державний контроль у сфері оподаткування є складовою державного фінансового контролю, то серед органів контролю, на які покладено обов'язок здійснювати державний фінансовий контроль, вагоме місце займають органи Державної фіскальної служби України.

Можна виділити п'ять основних етапів становлення Державної фіскальної служби України (таблиця 12.1).

**Таблиця 12.1**

**Основні етапи становлення Державної фіскальної служби України**

Етапи	Роки	Подія
Перший	1990 – 1996 рр.	Створення Державної податкової служби України у складі Міністерства фінансів
Другий	1996 – 2000 рр.	Створення Державної податкової адміністрації України (самостійний орган виконавчої влади)
Третій	2000 – 2011 рр.	Реорганізація податкової служби
Четвертий	2012 – 2014 рр.	Об'єднання Державної податкової та Державної митної служб у Міністерство доходів та зборів України
П'ятий	з кін. 2014 р.	Створення Державної фіскальної служби України

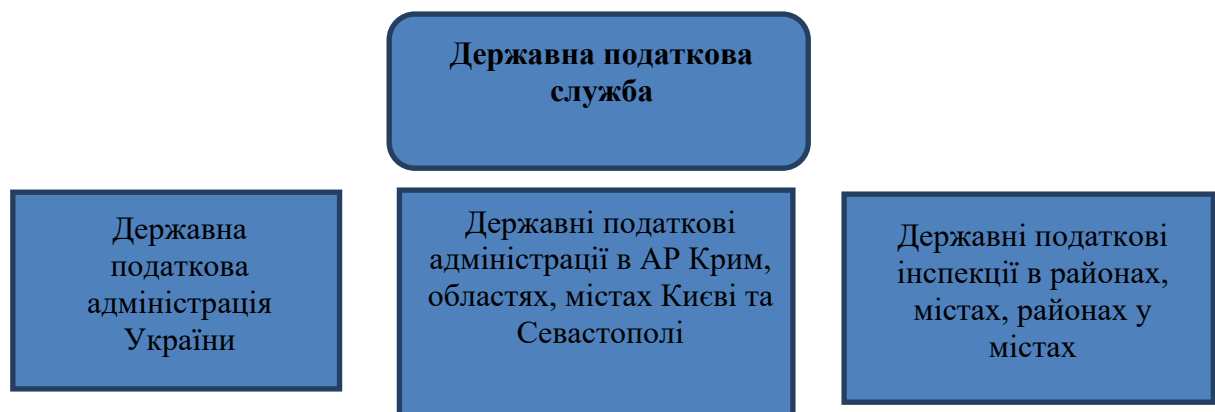
*Перший етап.* У 1990 році Постановою Ради Міністрів України «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» у складі Міністерства фінансів було створено Податкову службу України. Закон України «Про державну податкову службу в Україні», прийнятий того ж року, визначав статус, правові засади діяльності а також функції Державної податкової служби (ДПС) (рис. 12.1).

*Другий етап* розпочався з прийняттям у 1996 році Указу Президента «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій», який проголошує Державну податкову адміністрацію (ДПА) центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом.



**Рис. 12.1. Структура Державної податкової служби України**

Тепер структура державної податкової служби стала трирівневою (рис. 12.2). В діяльності органів податкової служби склалась ситуація, коли виконання практично одних і тих же функцій здійснювалося, як центральним апаратом ДПА України, так і підвідомчими йому підрозділами.



**Рис. 12.2. Структура Державної податкової служби з 1996 року**

Крім того, на основі підрозділів боротьби із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань було створено податкову поліцію, яку в 1998 році перейменували у податкову міліцію. У 1999 Кабінет Міністрів України постановив створити в місті Ірпінь Академію державної податкової служби України (тепер – Університет державної фіскальної служби України) як вищого навчального закладу для підготовки фахівців податкової служби.

*Третій етап.* У 2000 році Наказ Державної податкової адміністрації України «Про організаційну структуру органів державної податкової служби» затвердив нову структуру та функції регіональних органів державної податкової служби, з метою підвищення ефективності їх роботи та трансформування державної податкової служби в орган виконавчої влади європейського типу.

У складі ДПА було створено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби. Головою ДПА України було затверджено «Стратегічний план розвитку державної податкової служби України до 2013 року». Одними з основних напрямів Стратегічного плану розвитку визначались:

- спрощення механізму обчислення податків;
- створення системи приймання податкової звітності від платників податків в електронному вигляді;

- удосконалення податкового законодавства;
- забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби;
- удосконалення процедур, які забезпечують реалізацію функцій органів державної податкової служби України;
- консолідацію органів державної податкової служби, раціональне використання їх кадрових та матеріальних ресурсів;
- удосконалення державної системи моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), створення управлінської інформаційно-аналітичної системи ДПС України;
- підвищення рівня управління персоналом державної податкової служби шляхом вдосконалення системи професійної підготовки і перепідготовки кадрів, впровадження нових механізмів управління персоналом [217].

У 2005 році у складі Податкової адміністрації України ліквідовано 12 структурних підрозділів, а на їх базі створено п'ять. З 2005 року утворено Інформаційно-довідковий департамент державної податкової служби у складі ДПА України для покращення обслуговування платників податків та прискорення процесу використання сучасних інформаційних технологій.

У 2010 році Президент підписав Указ «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади», внаслідок чого було реорганізовано Державну податкову адміністрацію у Державну податкову службу.

*Четвертий етап.* Наприкінці 2012 року Указом Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади», шляхом реорганізації Державної митної служби та Державної податкової служби України, було створено нове міністерство в системі центральних органів виконавчої влади – Міністерство доходів і зборів України (Міндоходів), з покладеною на нього функцією адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Вже в березні 2013 Президент своїм Указом затвердив «Положення про Міністерство доходів і зборів України». Відповідно до нього, основними завданнями Міндоходів України є:

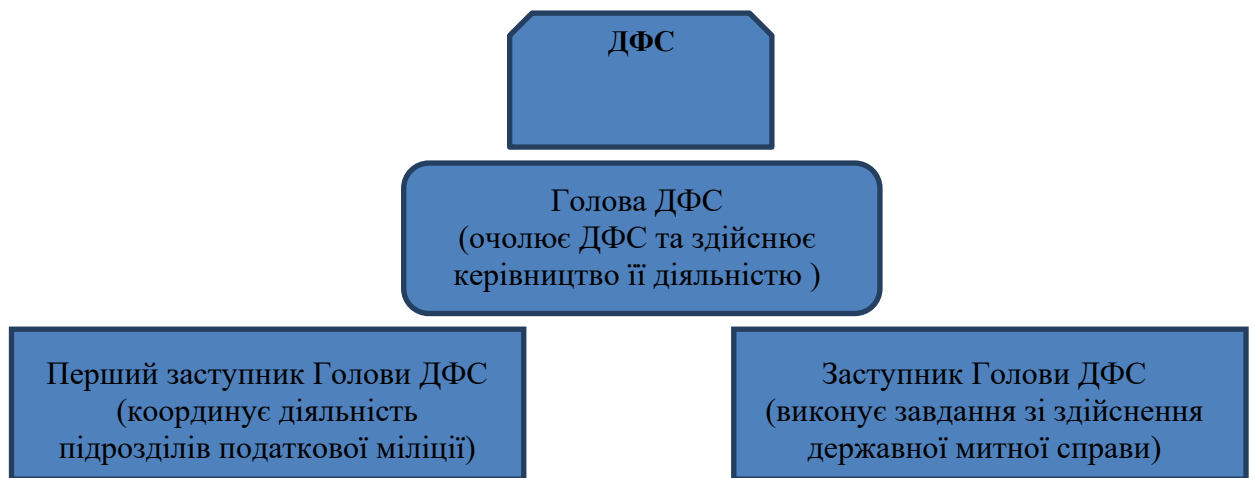
- забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізація єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів та інших платежів;
- забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- забезпечення формування та реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьба з правопорушеннями при застосуванні законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- забезпечення формування та реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону,

торгових патентів.

*П'ятий етап.* У 2014 році постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» було утворено Державну фіскальну службу – центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

За поданням Прем'єр-міністра України внесеним на підставі пропозицій Міністра фінансів, Кабінетом Міністрів України призначається Голова ДФС. Голова очолює ДФС та має двох заступників (рис. 12.3), які призначаються на посаду та звільняються з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України.

До основних обов'язків Голови ДФС належать: затвердження положення про самостійні структурні підрозділи апарату ДФС; прийняття на роботу та звільнення з роботи працівників ДФС; внесення Міністру фінансів пропозиції щодо утворення територіальних органів ДФС; забезпечення реалізації державної політики щодо державної таємниці, контролю за її збереженням в апараті ДФС; підписання наказів ДФС; прийняття в установленому порядку рішення про розподіл бюджетних коштів, розпорядником яких є ДФС.



**Рис. 12.3. Структура Державної фіскальної служби**

У складі органів ДФС можуть бути такі структурні підрозділи:

- департамент – структурний підрозділ, що утворюється для виконання основних завдань високого ступеня складності, координації роботи, пов'язаної з виконанням цих завдань, за умови, що у його складі буде не менш як чотири відділи;
- самостійне управління (самостійний відділ) – структурний підрозділ одно галузевого або одно функціонального спрямування. До складу управління входять не менш як два відділи. Самостійний відділ утворюється з чисельністю не менш як 6 працівників;
- самостійний сектор – структурний підрозділ, що утворюється для виконання завдань за окремим напрямом діяльності органу виконавчої влади,

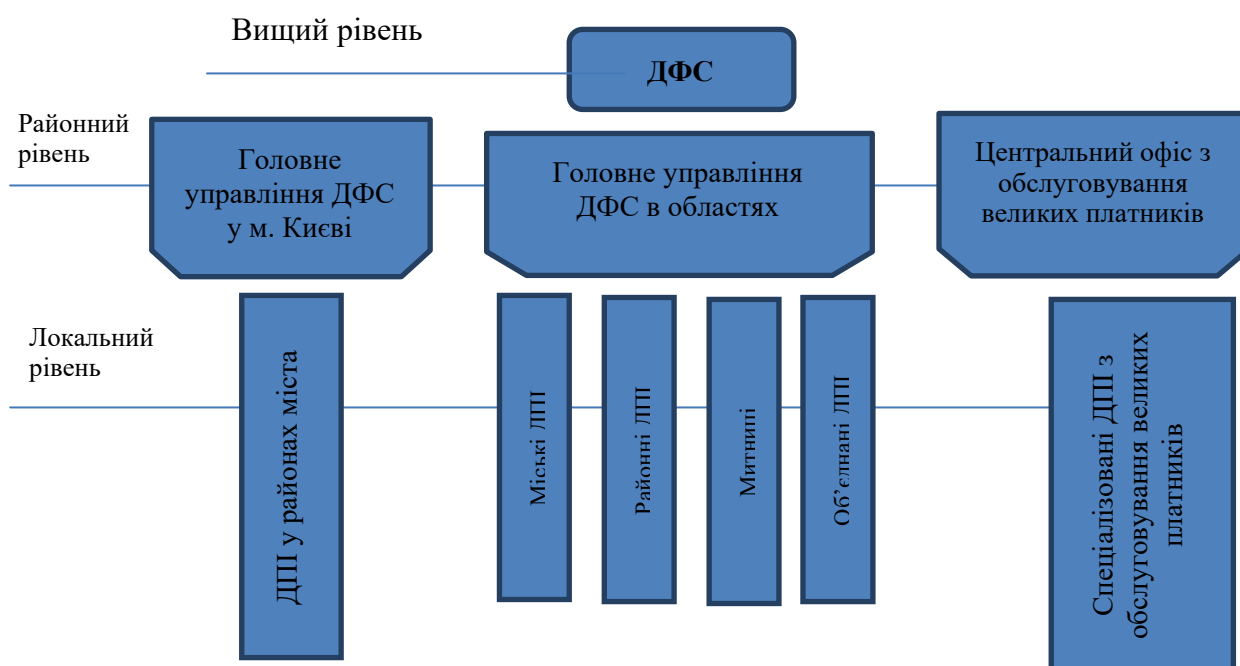


функції якого неможливо поєднати з функціями інших структурних підрозділів, з чисельністю не менш як два працівники;

➤ відділ у складі департаменту (самостійного управління) – структурний підрозділ, що утворюється для виконання завдань за одним напрямом (функцією) діяльності органу виконавчої влади, з чисельністю не менш як п'ять працівників.

Структура ДФС (рис. 12.4) складається із трьох рівнів: головного, регіонального та локального. У ДФС вищого рівня структурні підрозділи поділяються на департаменти. У структурі ДФС середнього рівня виділяють управління, відділи та сектори. А для ДПІ характерним є поділ на управління та відділи.

На сьогоднішній день, ДФС налічує в собі 28 департаментів та декілька десятків відділів, секторів, управлінь, а сумарна штатна чисельність організаційної структури ДФС складає 2186 осіб.



**Рис. 12.4. Організаційні рівні Державної фіскальної служби України**

Відповідно до «Положення про Державну фіскальну службу України», до основних завдань ДФС належать:

- **реалізація державної податкової політики та політики у сфері:**
- 1) державної митної справи;
  - 2) боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів;
  - 3) контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
  - 4) державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;
  - 5) у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній

валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

➤ **внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:**

6) державної податкової політики;  
7) державної політики у сфері державної митної справи;  
8) державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів;

9) державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

10) державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;

11) державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

Положення містить у собі широкий спектр функцій фіскальної служби (їх налічується майже сто). Серед них основними можна назвати такі:

➤ розробка проектів законів і форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

➤ адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску, забезпечення контролю за їх нарахуванням та сплатою до відповідних фондів;

➤ здійснення контролю за дотриманням податкового і митного законодавства;

➤ забезпечення ведення обліку податків і зборів, платежів;

➤ застосування адміністративного арешту майна платників податків;

➤ погашення податкового боргу;

➤ підготовка пропозицій щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску;

➤ ліцензування митної брокерської діяльності, діяльності суб'єктів господарювання з виробництва та продажу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

➤ надання консультації відповідно до Податкового та Митного кодексів України, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;

➤ запобігання та протидія контрабанді та порушенням митних правил на митній території України;

➤ збирає, аналізує, узагальнює інформацію про порушення законодавства у сфері митної справи, за результатами вживає заходів, спрямованих на запобігання таким порушенням;

➤ проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

## **12.2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Державний фінансовий контроль у сфері оподаткування суб'єктів господарювання здійснюється у формі податкового контролю, який є невід'ємним елементом ефективної податкової системи.

У Податковому кодексі України податковий контроль визначений як: система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль характеризується певними особливостями [174]:

- 1) є спеціальним державним контролем;
- 2) включає контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю;
- 3) характеризується чіткою цілеспрямованістю;
- 4) пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами;
- 5) відображає відносини центральної та місцевої влади, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер;
- 6) реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів.

Податковий контроль здійснюється контролюючими органами, якими є контролюючі органи та органи стягнення.

Контролюючими органами є органи доходів і зборів - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи.

У складі контролюючих органів діють підрозділи податкової міліції.

Органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється

Податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу

правовідносин.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають всі платники податків. Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (не основне місце обліку).

Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку згідно з порядком обліку платників податків.

Заява про взяття на облік платника податків за неосновним місцем обліку подається у відповідний контролюючий орган протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

Взяття на облік платників податків - юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів.

Облік платників податків у контролюючих органах ведеться за податковими номерами.

Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб контролюючими органами робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Порядок внесення відмітки визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Контролюючий орган зазначає податковий номер або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті) у всіх свідоцтвах, довідках, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків або надсилаються йому.

Кожен платник податків зазначає податковий номер або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті) в усіх податкових деклараціях (розрахунках, звітах), платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Документи, що подаються платниками податків для взяття на облік у контролюючих органах, перевіряються у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, і в разі виявлення помилок або подання недостовірних відомостей повертаються для виправлення. Платники податків, які не подали протягом 5 календарних днів, наступних за днем отримання повернутих документів, виправлених документів для взяття на облік у контролюючих органах або повторно подали такі документи з помилками, несуть відповідальність відповідно до закону.

Центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, визначаються:

1. порядок обліку платників податків і зборів;
2. перелік документів, які подаються для взяття на облік платників податків, а також порядок подання таких документів;
3. форми заяв, свідоцтв та документів з питань реєстрації та обліку платників податків.

Контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків - юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з цим Кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

Інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних і використовується з урахуванням обмежень, передбачених для податкової інформації з обмеженим доступом.

З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті дані про взяття на облік як платників податків юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік.

Доступ до зазначених веб-порталу та веб-сайту є безоплатним та вільним.

Зазначені дані містять такі відомості про платника податків:

- податковий номер (для юридичної особи та її відокремленого підрозділу);
- найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи;

- місцезнаходження;
- дата та номер запису про взяття на облік;
- найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків;
- відомості про надіслання відповідним контролюючим органом державному реєстратору повідомлень у зв'язку з припиненням юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, що передбачені законодавством.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців», не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей контролюючими органами.

Дані про взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків і зборів у контролюючих органах передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у день взяття на облік юридичної особи та відокремленого підрозділу юридичної особи в порядку, встановленому Міністерством юстиції України та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Взяття на облік за основним місцем обліку платників податків - юридичних осіб та відокремлених підрозділів юридичних осіб, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, здійснюється не пізніше наступного робочого дня з дня надходження від них відповідної заяви, яку платник податків зобов'язаний подати у десятиденний строк після державної реєстрації (легалізації, акредитації чи засвідчення факту створення іншим способом).

Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків і зборів у контролюючих органах підтверджується випискою з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, яка надсилається (видається) цим юридичним особам та відокремленим підрозділам юридичних осіб у порядку, встановленому Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців».

Видача та заміна довідки про взяття на облік платника податків здійснюється безоплатно.

Підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є:

1. інформація органів державної реєстрації;
2. інформація банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків;
3. документально підтверджена інформація, що надається платниками податків;
4. інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків;
5. рішення суду, що набрало законної сили;
6. дані перевірок платників податків.

Внесення змін до облікових даних платників податків здійснюється у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує

формування та реалізує державну податкову і митну політику.

У разі проведення державної реєстрації зміни місцезнаходження або місця проживання платника податків, внаслідок якої змінюється адміністративно-територіальна одиниця та контролюючий орган, в якому на обліку перебуває платник податків (далі - адміністративний район), а також у разі зміни податкової адреси платника податків, контролюючими органами за попереднім та новим місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків проводяться процедури відповідно зняття з обліку/взяття на облік такого платника податків.

Підставою для зняття з обліку платника податків в одному контролюючому органі і взяття на облік в іншому є надходження хоча б до одного з цих органів даних, що свідчать про належну державну реєстрацію таких змін органами державної реєстрації.

Платники податків – юридичні особи та їх відокремлені підрозділи зобов'язані подати контролюючому органу відомості стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку юридичної особи, її відокремлених підрозділів, у 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків, шляхом подання заяви у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

У разі виникнення змін у даних або внесення змін до документів, що подаються для взяття на облік, крім змін, які вносяться до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, та змін, про які платник податків повідомив за основним місцем обліку, платник податків зобов'язаний подати контролюючому органу, в якому він обліковується, уточнені документи протягом 10 календарних днів з дня внесення змін до зазначених документів.

Підставами для зняття з обліку у контролюючих органах юридичної особи, її відокремлених підрозділів є повідомлення чи документальне підтвердження державного реєстратора чи іншого органу державної реєстрації про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи, закриття відокремленого підрозділу юридичної особи.

Контролюючі органи в установленому законом порядку мають право звертатися до суду про винесення судового рішення щодо:

- припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців;
- відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців;
- скасування державної реєстрації змін до установчих документів.

У разі припинення юридичної особи її відокремлені підрозділи підлягають зняттю з обліку в контролюючих органах.

Орган державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у день державної реєстрації такої особи, державної реєстрації припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, внесення будь-яких інших записів до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців повинен передати відповідному контролюючому органу повідомлення та відомості з реєстраційної картки про вчинення реєстраційних дій, передбачених законом.

Банки та інші фінансові установи відкривають поточні та інші рахунки платникам податків - юридичним особам (резидентам і нерезидентам) незалежно

від організаційно-правової форми, відокремленим підрозділам та представництвам юридичних осіб, для яких законом установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, фізичним особам, які провадять незалежну професійну діяльність, за наявності документів, виданих контролюючими органами, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах, або виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців.

Банки та інші фінансові установи зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків - юридичної особи, у тому числі відкритого через його відокремлені підрозділи, чи самозайнятої фізичної особи до контролюючого органу, в якому обліковується платник податків, у день відкриття/закриття рахунка.

Контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня з дня отримання повідомлення від фінансової установи про відкриття рахунка зобов'язаний направити повідомлення про взяття рахунка на облік.

Датою початку видаткових операцій за рахунком платника податків, відкритого у банках та інших фінансових установах є дата отримання банком або іншою фінансовою установою повідомлення контролюючого органу про взяття рахунка на облік у контролюючих органах або дата, визначена як дата взяття на облік у контролюючому органі за мовчазною згодою.

Для забезпечення діяльності контролюючого органу має бути чітко налагоджений процес збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на нього функцій. Порядок інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів визначений главою 7 Податкового кодексу України.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла:

1. від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація:
  - що міститься в податкових деклараціях, розрахунках;
  - що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;
  - про фінансово - господарські операції платників податків;
  - про застосування реєстраторів розрахункових операцій;
2. від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:
  - про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати;
  - про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;
  - що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;



- про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;
- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності;
- про експортні та імпорتنі операції платників податків;
- 3. від банків, інших фінансових установ - інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;
- 4. від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;
- 5. за результатами податкового контролю;
- 6. для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

Контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження.

Такий запит підписується керівником (заступником керівника) контролюючого органу і повинен містити:

- 1) підстави для надіслання запиту відповідно до цього пункту, із зазначенням інформації, яка це підтверджує;
- 2) перелік інформації, яка запитується, та перелік документів, які пропонується надати;
- 3) печатку контролюючого органу.

Письмовий запит про подання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

- 1) за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

- 2) для визначення рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок та в інших випадках, передбачених чинним податковим законодавством;

- 3) виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

- 4) щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків:

- податкової накладної покупцю або про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування;
- акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення

та/або порядку реєстрації акцизної накладної;

5) у разі проведення зустрічної звірки;

б) в інших випадках, визначених чинним податковим законодавством.

Запит вважається врученим, якщо його надіслано поштою листом з повідомленням про вручення за податковою адресою або надано під розписку платнику податків або іншому суб'єкту інформаційних відносин або його посадовій особі.

Платники податків та інші суб'єкти інформаційних відносин зобов'язані подавати інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, та її документальне підтвердження протягом одного місяця з дня, що настає за днем надходження запиту.

З метою отримання податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків та даних щодо неприбуткових організацій.

Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється контролюючими органами з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків, у тому числі між платником податку та неприбутковими організаціями.

Зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

За результатами зустрічних звірок складається довідка, яка надається суб'єкту господарювання у десятиденний термін.

Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань.

### **12.3. ВИДИ ТА ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ**

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Види податкових перевірок, що здійснюються відповідно до Податкового кодексу України наведено на рис. 12. 6.



**Рис. 12.6. Види податкових перевірок**

Основними критеріями, за якими здійснюється класифікація податкових перевірок, є об'єкт щодо якого здійснюється контроль, обсяг та періодичність контрольних дій, місце проведення контролю.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених чинним податковим законодавством податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених Податковим кодексом.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (далі - електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

Документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок.

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік.

Про проведення документальної планової перевірки керівником контролюючого органу приймається рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

У разі планування перевірок одного й того самого платника податків контролюючими органами та органами державного фінансового контролю у звітному періоді такі перевірки проводяться зазначеними органами одночасно. Порядок координації проведення таких перевірок та залучення до перевірок інших органів, передбачених законом, визначається Кабінетом Міністрів України.

Документальна позапланова перевірка здійснюється за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1. отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого не врегульованого Податковим кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного та іншого не врегульованого Податковим кодексом законодавства, контроль за дотриманням

якого покладено на контролюючі органи, протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

2. платником податків не подано в установлений законом строк податкову декларацію, розрахунки, звіт про контрольовані операції або документацію з трансфертного ціноутворення, якщо їх подання передбачено законом;

3. платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;

4. виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту;

5. платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення у разі, коли платник податків у своїй скарзі (запереченнях) посиляється на обставини, що не були досліджені під час перевірки, та об'єктивний їх розгляд неможливий без проведення перевірки. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали предметом оскарження;

6. розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків.

7. щодо платника податку подано скаргу:

➤ про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування у разі ненадання таким платником податків пояснень та документального підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначається інформація зі скарги;

або

➤ про ненадання таким платником податків акцизної накладної покупцю або про порушення порядку заповнення та/або порядку реєстрації акцизної накладної у разі ненадання таким платником податків пояснень та документального підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначається інформація зі скарги;

8. отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанову органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону;

9. контролюючим органом вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів

документальної перевірки, проведеної контролюючим органом нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

10. у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки;

11. у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

12. неподання платником податків або подання з порушенням вимог звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту;

13. платником податків не подано в установленний строк уточнюючий розрахунок для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної за заявою платника податків;

14. виявлено розбіжності даних, що містяться у зареєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне.

Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків не поширюються на перевірки, що проводяться на звернення такого платника податків, або перевірки, що проводяться у межах кримінального провадження.

Про проведення документальної позапланової перевірки керівник контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Документальна невіїзна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником контролюючого органу рішення про її проведення та за наявності обставин для проведення документальної перевірки. Документальна невіїзна перевірка здійснюється на підставі документів та даних, наданих платником податків у визначених Податковим кодексом випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений законом.

Документальна позапланова невіїзна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, та за умови надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому чи його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про

проведення документальної позапланової невіїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Присутність платників податків під час проведення документальних невіїзних перевірок не обов'язкова.

За наявності письмового звернення платника податків замість документальної невіїзної перевірки може проводитися документальна виїзна перевірка.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи) та може проводитися на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

1. у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

2. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів;

3. письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

4. неподання суб'єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

5. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального;

6. у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства;

7. у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими

особами контролюючих органів може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким встановлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами контролюючого органу та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення та за умови пред'явлення або надіслання таких документів:

- направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника контролюючого органу або його заступника, що скріплений печаткою контролюючого органу;

- копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці - адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника контролюючого органу або його заступника та скріплення печаткою контролюючого органу;

- службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Непред'явлення або ненадіслання платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які



фактично проводять розрахункові операції) цих документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених податковим законодавством, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

При пред'явленні направлення платника податків та/або посадовим (службовим) особам платника податків (його представникам або особам, які фактично проводять розрахункові операції) такі особи розписуються у направленні із зазначенням свого прізвища, імені, по батькові, посади, дати і часу ознайомлення.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) розписатися у направленні на перевірку посадовими (службовими) особами контролюючого органу складається акт, який засвідчує факт відмови. У такому випадку акт про відмову від підпису у направленні на перевірку є підставою для початку проведення такої перевірки.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) у допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки складається акт, який засвідчує факт відмови.

Керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи – платники податків під час перевірки, що проводиться контролюючими органами, зобов'язані виконувати вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт (довідку) про проведення перевірки та мають право надати заперечення на цей акт (довідку).

Тривалість документальних планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів.

Продовження строків проведення документальних планових перевірок можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків - не більш як на 10 робочих днів.

Тривалість документальних позапланових перевірок не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, для фізичних осіб – підприємців, які не мають найманих працівників – 3 робочі дні, інших платників податків – 10 робочих днів.

Продовження строків проведення документальних позапланових перевірок можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – не більш як на 2 робочих дні, інших платників податків – не більш як на 5 робочих днів.

Тривалість фактичних перевірок не повинна перевищувати 10 діб.

Продовження строку таких перевірок здійснюється за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 5 діб.

Підставами для продовження строку перевірки є:

1. заява суб'єкта господарювання (у разі необхідності подання ним

документів, які стосуються питань перевірки);

2. змінний режим роботи або підсумований облік робочого часу суб'єкта господарювання та/або його господарських об'єктів.

Проведення документальної виїзної планової та позапланової перевірки великого платника податків може бути зупинено за рішенням керівника контролюючого органу, що оформляється наказом, копія якого не пізніше наступного робочого дня вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку, або надсилається платнику податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення з подальшим поновленням її проведення на невикористаний строк.

Зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки перериває перебіг строку проведення перевірки в разі вручення платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку або надіслання платнику податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення копії наказу про зупинення документальної виїзної планової, позапланової перевірки.

При цьому перевірка може бути зупинена на загальний строк, що не перевищує 30 робочих днів, а в разі необхідності проведення експертизи, отримання інформації від іноземних державних органів щодо діяльності платника податків, завершення розгляду судом позовів з питань, пов'язаних з предметом перевірки, відновлення платником податків втрачених документів перевірка може бути зупинена на строк, необхідний для завершення таких процедур.

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, у строки визначені Податковим кодексом, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки.

У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) такий платник зобов'язаний підписати такий акт (довідку) перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки).

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків.

Акт (довідка) документальної виїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів).

У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами контролюючого органу складається

відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів).

Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки після його реєстрації вручається особисто платнику податків чи його законним представникам або надсилається рекомендованим листом з повідомленням про вручення. У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) перевірки посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови.

Акт (довідка) про результати фактичних перевірок складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючих органів, які проводили перевірку, реєструється не пізніше наступного робочого дня після закінчення перевірки. Акт (довідка) про результати зазначених перевірок підписується особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та його законними представниками (у разі наявності).

У разі якщо платник податків (його відокремлені підрозділи) здійснює свою діяльність не за основним місцем обліку платника податків, контролюючий орган, який проводив перевірку, не пізніше трьох робочих днів з дня реєстрації акта (довідки) в цьому органі направляє акт (довідку) до контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків. Копія акта (довідки) перевірки з відміткою про реєстрацію в журналі реєстрації актів (довідок) перевірок зберігається у контролюючому органі, який проводив перевірку.

Підписання акта (довідки) таких перевірок особою, яка здійснювала розрахункові операції, платником податків та/або його законними представниками та посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні контролюючого органу.

У разі відмови платника податків, його законних представників або особи, яка здійснювала розрахункові операції, від підписання акта (довідки), посадовими особами контролюючого органу складається акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати перевірки не пізніше наступного робочого дня після його складення реєструється в журналі реєстрації актів контролюючого органу і не пізніше наступного дня після його реєстрації вручається або надсилається платнику податків, його законному представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції.

У разі відмови платника податків або його законних представників від отримання примірника акта (довідки) перевірки чи неможливості його вручення платнику податків або його законним представникам чи особі, яка здійснювала розрахункові операції з будь-яких причин, такий акт або довідка надсилається платнику податків у порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення до контролюючого органу за основним місцем обліку такого платника податків протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник податку зазначає у запереченнях.

У разі якщо платник податку виявив бажання взяти участь у розгляді його заперечень до акта перевірки, контролюючий орган зобов'язаний повідомити такого платника податків про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення надсилається платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання від нього заперечень, але не пізніше ніж за два робочих дні до дня їх розгляду.

Участь керівника відповідного контролюючого органу (або уповноваженого ним представника) у розгляді заперечень платника податків до акта перевірки є обов'язковою. Такі заперечення є невід'ємною частиною акта (довідки) перевірки.

Рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником контролюючого органу (або його заступником) з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (у разі їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час прийняття такого рішення.

Податкове повідомлення-рішення приймається керівником контролюючого органу (його заступником) протягом десяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків акта перевірки у порядку, передбаченому для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень (за результатами фактичної перевірки – з дня реєстрації (надходження) акта такої перевірки до контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків), а за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки приймається з урахуванням висновку про результати розгляду заперечень до акта перевірки – протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків.

В акті перевірки зазначаються як факти зниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника.

За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках, що підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом трьох робочих днів з дня закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом п'яти робочих днів).

Довідка електронної перевірки після її реєстрації вручається особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення та підписання протягом п'яти робочих днів з дня вручення.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в довідці, складеній за

результатами електронної перевірки, вони зобов'язані підписати таку довідку та мають право подати свої заперечення, які є невід'ємною частиною такої довідки, разом з підписаним примірником довідки.

Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів з дня їх отримання та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Така відповідь є невід'ємною частиною довідки про проведення електронної перевірки. Платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що він зазначає у поданих запереченнях.

Відмова платника податків або його законних представників від підписання акта перевірки або отримання його примірника не звільняє платника податків від обов'язку сплатити визначені контролюючим органом за результатами перевірки грошові зобов'язання.

### ***КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:***

1. Розкрийте функції контролюючих органів.
2. Охарактеризуйте права контролюючих органів.
3. Які обов'язки у посадових осіб контролюючих органів?
4. Яка відповідальність у посадових осіб контролюючих органів?
5. Охарактеризуйте визначення податкового контролю та повноваження органів державної влади щодо його здійснення.
6. Розкрийте способи здійснення податкового контролю.
7. Які є види податкових перевірок?
8. Який порядок проведення камеральних перевірок?
9. Який порядок проведення документальних планових перевірок?
10. Який порядок проведення документальних позапланових перевірок?
11. Який порядок проведення документальних невіїзних перевірок?
12. В чому полягає особливий порядок проведення фактичних перевірок?
13. Назвіть строки проведення виїзних перевірок?
14. Які матеріали є підставами для висновків під час проведення перевірок?
15. В чому полягають особливості проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами?
16. Охарактеризуйте порядок надання платниками податків документів для перевірки.
17. Розкрийте порядок оформлення результатів перевірок.
18. Назвіть основні вимоги щодо оформлення податкового повідомлення-рішення.
19. Який існує порядок скасування рішень податкових органів?
20. Яким чином відбувається визначення сум податкових і грошових зобов'язань?
21. Охарактеризуйте порядок оскарження рішень контролюючих органів.
22. Розкрийте порядок відкликання податкового повідомлення-рішення і податкової вимоги.
23. Яким чином проводиться обробка податкової інформації?
24. Який існує порядок збору податкової інформації?

25. Охарактеризуйте умови та порядок допуску посадових осіб контролюючих органів до проведення документальних виїзних та фактичних перевірок.

**ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

**1). Контролюючими органами є:**

- a) органи Пенсійного фонду;
- b) органи Державної фіскальної служби;
- c) органи внутрішніх справ;
- d) органи Служби безпеки України;
- e) органи прокуратури.

**2). Державна фіскальна служба України є:**

- a) законодавчим органом;
- b) центральним органом виконавчої влади;
- c) органом господарського управління;
- d) органом місцевого самоврядування;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

**3). Контролюючі органи мають право:**

- a) під час проведення виїзних перевірок отримувати у платників податків копії документів, засвідчені підписом платника податків або його посадовою особою та скріплені печаткою;
- b) одержувати безоплатно від платників податків копії документів про наявність банківських рахунків;
- c) доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень, а також житла громадян та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності або для отримання доходів;
- d) складати стосовно платників податків-фізичних осіб та посадових осіб платників податків-юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення;
- e) накладати арешт на кошти та інші цінності, що знаходяться у банку платника податку, який має податковий борг.

**4). Податковий контроль – це:**

- a) форма державного фінансового контролю, що забезпечує процес акумуляції, розподілу та використання бюджетних коштів;
- b) незалежна експертиза фінансової звітності та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання для з'ясування його реального фінансового стану;
- c) діяльність посадових осіб контролюючих органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення та сплати податків прийнятим нормативним актам з питань оподаткування щодо виявлення відхилень, допущених в ході виконання податкових правил та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання;
- d) форма організації взаємовідносин державних податкових органів та

суб'єктів підприємницької діяльності в процесі обчислення та сплати податкових платежів;

е) правильної відповіді не запропоновано.

**5). Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів - комплекс заходів щодо:**

а) збору інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій;

б) передачі податкової інформації;

с) обробки податкової інформації;

д) зберігання податкової інформації;

е) правильної відповіді не запропоновано.

**6). Основним місце обліку платника податку є:**

а) місце розташування об'єктів оподаткування,

б) місцезнаходженням юридичної особи;

с) місце розташування підрозділів юридичних осіб,

д) місце одержання доходів;

е). місце розташування рухомого та нерухомого майна.

**7). Документальні перевірки – це:**

а) перевірки, які проводяться фахівцями галузевих відділів оподаткування у приміщенні податкового органу і зміст яких полягає у встановленні правильності обрахунку сум податків, заповненні відповідних форм податкової звітності і перевірки їх взаємозв'язку;

б) перевірки, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, виявлення правопорушень у частині використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання і громадянам;

с) перевірки, які проводяться за місцем знаходження платника податку та передбачають перегляд первинних документів, встановлення правильності і достовірності організації і ведення бухгалтерського та податкового обліку, своєчасності і повноти сплати податків, зборів і обов'язкових платежів, а також правомірності застосування існуючих пільг;

д) перевірки, які передбачають перевірку дотримання суб'єктами підприємницької діяльності встановленого порядку розрахунків із споживачами за готівку з використанням ЕККА і ТСК, грошових документів, наявності свідоцтва про державну реєстрацію, ліцензій, патентів тощо;

е) правильної відповіді не запропоновано.

**8). Місце здійснення камеральної перевірки це:**

а) приміщення платника податків;

б) приміщення податкового органу;

с) приміщення адвоката платника податків;

д) приміщення податкового агента;

е) правильної відповіді не запропоновано.

**9). Які з вказаних функцій не відносяться до функцій органів державної фіскальної служби регіонального рівня:**

- a) контроль дотримання законодавства про податки, збори та обов'язкові платежі;
- b) облік платників та надходження податків;
- c) аналіз та прогнозування надходження податків, розробка пропозицій щодо їхнього збільшення;
- d) розробка основних напрямів, форм і методів податкових перевірок;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

**10). Підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є:**

- a) інформація органів державної реєстрації;
- b) інформація страхових компаній щодо співпраці з платником податків;
- c) інформація, що надається конкурентами платниками податків;
- d) інформація щодо платників податків, представлена Службою безпеки України;
- e) дані звірок платників податків.

**11). Підставами для зняття з обліку в органах державної фіскальної служби юридичної особи є:**

- a) повідомлення державного реєстратора про припинення юридичної особи;
- b) повідомлення державного реєстратора про закриття відокремленого підрозділу юридичної особи;
- c) заява платника податків про реорганізацію;
- d) внесення змін до установчих документів;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

**12). Підставами для подовження строку фактичної перевірки є:**

- a) заява суб'єкта господарювання (за необхідності подання ним документів, які стосуються питань перевірки);
- b) відсутність на момент проведення перевірки керівництва платника податку;
- c) рішення суду;
- d) заява посадової особи органу державної фіскальної служби;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

**13). Посадові особи органу державної податкової служби можуть приступити до проведення перевірки за умови пред'явлення платнику:**

- a) копії наказу керівника податкового органу про проведення перевірки;
- b) копії рішення суду;
- c) копії направлення на проведення перевірки, у якому зазначаються дата видачі, найменування органу державної податкової служби, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки;
- d) копії службового посвідчення осіб, які зазначені у направленні на проведення перевірки;
- e) правильної відповіді не запропоновано.



**14). Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається у випадку, якщо йому:**

а) не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення перевірки;

б) не пізніше ніж за 20 календарних днів до дня проведення перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення перевірки;

с) не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки;

д) не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення перевірки;

е) не пізніше ніж за 30 календарних днів до дня проведення перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення перевірки.

**15). Платники податків з високим ступенем ризику включаються до плану-графіка документальної перевірки не частіше, ніж:**

а) раз на три календарні роки;

б) раз на два календарні роки;

с) один раз на календарний рік

д) один раз у півріччя;

е) правильною відповіді не запропоновано.

**16). Строк проведення виїзних перевірок може бути подовжено за рішенням:**

а) керівника контролюючого органу;

б) керівника суб'єкта господарювання, який підлягає перевірці;

с) органів прокуратури;

д) суду;

е) правильною відповіді немає.

**17). Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі:**

а) пояснення;

б) акта бо довідки;

с) відомості;

д) протоколу;

е) наказу.

**18). Акт (довідка) за результатами камеральної перевірки вручається або надсилається для підписання платником податку протягом:**

- a) трьох календарних днів;
- b) трьох робочих днів;
- c) п'яти календарних днів;
- d) п'яти робочих днів;
- e) десяти робочих днів.

**19). Акт (довідка) за результатами документальної виїзної перевірки вручається або надсилається для підписання платником податку, у якого відсутні філії та він не є консолідованим платником, протягом:**

- a) трьох календарних днів;
- b) трьох робочих днів;
- c) п'яти календарних днів;
- d) п'яти робочих днів;
- e) десяти робочих днів.

**20). Платник податку має право подати скаргу на податкове повідомлення-рішення до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі протягом:**

- a) трьох календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення;
- b) трьох робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення;
- c) п'яти календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення;
- d) п'яти робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення;
- e) десяти календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення.

## **ТЕМА 13. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ**

**13.1. Сутність контролю та системи державного фінансового контролю: теоретичний аспект**

**13.2. Принципи державного аудиту**

**13.3. Фінансовий аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів**

### **13.1. СУТНІСТЬ КОНТРОЛЮ ТА СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

Сучасний рівень розвитку економічних відносин в Україні, прагнення до постійного вдосконалення процесу управління передбачають необхідність наукового аналізу перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою під час здійснення своїх основних функцій. Найважливішою в цьому відношенні є створена система контролю, яка має забезпечити рівновагу та доцільність функціонування суспільства.

Поняття контролю формувалось протягом цілої історії людського суспільства з його економічними та політичними суперечностями.

Існування держави передбачає державне управління, коли необхідними стають: видання норм (законів), виконання цих норм, захист норм, виявлення відмінностей між нормами, що діють, і фактами, які відбулися.

Постійне прагнення державного управління якнайкраще відреагувати на виявлені відхилення зумовлює результат – додержання законів, найліпші умови для проживання людей в такому суспільстві. Отже, функція контролю, яку виконує державне управління, є життєво необхідною в суспільстві.

**Контроль** – виявлення відхилення між тим, що є (факт), і тим, що має бути (норма, закон)

**Факт – Норма = + або – (відхилення).**

**Факт** (лат. *factum* – зроблене) означає дійсне, об'єктивно існуюче явище. Факт є елементарним моментом господарського процесу, який змінює чи підтверджує склад засобів підприємства чи (і) їх джерел. Коли факти господарського життя фіксуються бухгалтерією, вони стають конкретними і за змістом характеризуються місцем, де факт відбувався, моментом, часом його виникнення і продовження, особами, які беруть участь у ньому, обсягом, що становить його зміст, і мовою, якою він описується.

В бухгалтерському обліку виділяють *три групи фактів* господарського життя: стан, дія, подія. В бухгалтерії кожний факт документується, тому йдеться про відображення в документі не самого факту, а інформації про нього. Інформація про факт характеризує його зміст: натурально-речовий, фінансовий, речово-правовий, зобов'язально-правовий, адміністративно-правовий, часовий.

Завданням бухгалтерського обліку є відтворення та організація фактів господарського життя спеціальними засобами, які дають змогу якнайпростіше та якнайдоступніше їх описати. Тому лише бухгалтерський облік є засобом пізнання й

фіксації фактів.

Зміст поняття «норма» багатогранний. Уявлення про норму як про певний середній показник, що не має чітко окреслених меж, привело до розуміння норми як середньостатистичної величини. Однак таке визначення не може бути вичерпним, оскільки на обмеженій кількості фактів статистичні закономірності не проявляються, а середні величини, виділені з неоднорідної сукупності, дають спотворену кількісну характеристику невизначеної якості відносно індивідуальної норми. Будь-яка норма включає не тільки середню величину, а й відхилення від неї у певному діапазоні. Тому такі відхилення є не контрольними різницями, а допустимими коливаннями значень у межах норми.

**Норма** для будь-якої економічної системи – це засіб регуляції дій об'єктів системи, що закріплює такі дії, робить її найбільш характерною для більшості представників економічної системи. Норма в такому випадку відіграє роль стабілізуючого чиннику. З одного боку, це є ефективним механізмом збереження функціонування економічної системи, а з другого – приводом до стримування її розвитку.

За видами норми поділяються на правові, економічні, політичні, релігійні, організаційні, мораль, звичаї тощо.

Норми в сфері оподаткування визначаються Податковим кодексом та іншими нормативними документами, що деталізують питання оподаткування.

### 1. Кожен факт пов'язаний зі своєю нормою

а) Факт – Норма = 0;

б) Норма – Факт = 0.

Позначимо нараховану суму податку через Н (Норма), фактично сплачену суму – Ф (Факт), відхилення між ними – В, а значення цього відхилення у прикладі Х.

в) Факт – Норма = (+ Х);

Норма – Факт = (– Х)    +, – Х відхилення негативне.

### 2. Відхилення між нормами й фактами та між нормами й фактами

вимірюють в абсолютних величинах (числах). Проте деякі норми й факти, що не можуть бути виявлені в абсолютних значеннях, вимірюють у відносних величинах (відсотках, коефіцієнтах).

Державне господарство різноманітне й складне. Тому відхилення від норм здійснюється постійно.

#### Приклад

Ставка оподаткування ПДВ операцій з продажу	20%	Н
Ставка оподаткування ПДВ експортних операцій	0 %	Н
Відхилення	+ 20 %	

Отже, першопричиною існування контролю в суспільно-господарській сфері держави є саморегулятивні чинники.

**Необхідність** контролю викликана потребою саморегулювання його діяльності, стеження за діяльністю інших суб'єктів. Отже, необхідність

податкового контролю зумовлена потребою регулювання належного процесу оподаткування та сплати податків.

Спроможність держави здійснювати контроль визначається умовами, за яких такий контроль **можливий**. Це, насамперед, існування суб'єкта, який його здійснює. Відсутність суб'єкта унеможлиблює контроль. Так, у ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами в сфері оподаткування визначені органи доходів і зборів - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи.

Наявність підконтрольного об'єкта, на який спрямовано дії контролюючого суб'єкта, – друга умова можливості здійснення контролю. Між контролюючим суб'єктом та підконтрольним об'єктом у результаті здійснення контрольних дій виникає зв'язок, який є контрольними діями. Це є наступною умовою можливості здійснення контролю в певному просторі, яким може виступати окреме підприємство або все суспільство в цілому.

Наявність зазначених складових є необхідними і достатніми умовами існування контролю.

Податковий контроль, як *функція управління* – це спеціалізований різновид управлінської діяльності, зміст якої полягає в одержанні інформації від функцій цілепокладання і нормування та обліку, зіставленні одержаної інформації та передавання наслідків порівняння для виконання функції регулювання (рис 13.1).



**Рис. 13.1. Функція податкового контролю в процесі управління**

Податковий контроль, як функцію управління, характеризує сукупність дій щодо:

- 1) визначення фактичного стану чи дії підконтрольного об'єкта щодо нарахування та сплати податків;
- 2) зіставлення фактичних даних щодо розрахунків за податками з

нормативними, тобто базою порівняння, визначеною нормами, інструкціями, законом, чи величиною, основою на раціональності;

3) оцінки відхилень, які перевищують допустимий рівень, коли економічна система чи об'єкт перебуватимуть у стані нерівноваги, яка впливає на функціональність;

4) виявлення причин такого відхилення.

Інформація, яка надходить до адміністрації і відображає процеси функціонування економічної системи, впливає на саму систему у вигляді прийнятих управлінських рішень, і знаходиться постійно в полі зору фінансового контролю.

З метою виявлення відхилень від норм в сфері оподаткування у державі З метою виявлення відхилень від норм в сфері оподаткування у державі створено систему контролю, яка відповідає таким вимогам свого функціонування:

а) органи контролю повинні стояти поза інтересами і приватними, і загальними, тобто бути незалежними;

б) органи контролю повинні бути поза господарювання, поза розпорядчими та виконавчими функціями;

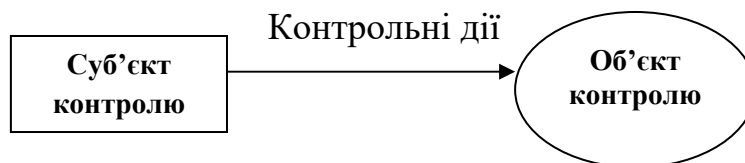
в) органи контролю, виявивши відхилення, повинні діяти в напрямі можливих попереджень їх виникнення;

г) органи контролю повинні брати участь у державному процесі формування норм, особливо господарських і економічних, тобто здійснювати оформлення економічних норм у законодавчі;

д) органи контролю повинні класифікувати відхилення на такі, що порушують інтереси держави з цивільних та кримінальних правил та такі, що порушують інтереси державного господарства з отримання економічних вигід та порушення економічних законів.

В Україні створено систему контролю в сфері оподаткування, яка ґрунтується на засадах загальної теорії систем та теорії контролю.

Сукупність взаємопов'язаних контрольними діями контролюючого суб'єкта, підконтрольного об'єкта є системою контролю. Схематично систему контролю можна подати як поєднання трьох її елементів (рис. 13.2).



**Рис. 13.2. Система контролю**

Сутність елементів системи контролю інтерпретують як:

➤ суб'єкт контролю – це особа або інституція, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають у економічному середовищі;

➤ об'єкт контролю – це особа чи інституція, на діяльність якої спрямовані контрольні дії контролюючого суб'єкта, що перебуває в економічному середовищі;

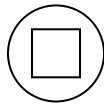
➤ контрольні дії – це процедури зіставлення фактичних даних про діяльність підконтрольного об'єкта з відповідними нормами, які здійснюються суб'єктом контролю з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних відхилень).

Процес контролю – це сукупність дій, які контролюючі суб'єкти спрямовують до підконтрольних об'єктів для досягнення мети контролю.

Контрольні дії характеризують відносини між суб'єктом і об'єктом контролю, які залежать від їх місцезнаходження відносно один до одного, принципів і повноважень.

Суб'єкт і об'єкт контролюючої системи за взаємним відношенням мають два варіанти розташування:

перший, коли суб'єкт контролю ідентифікується з об'єктом контролю, тобто являється однією юридичною (чи фізичною) особою (рис. 13.3);

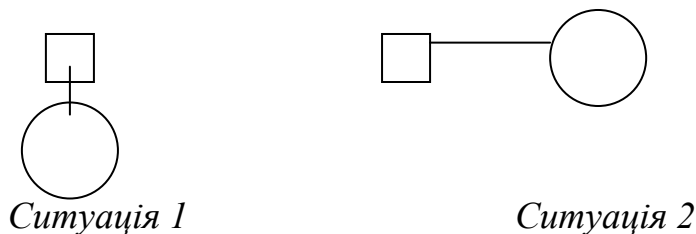


**Рис. 13.3. Ідентифікація суб'єкта і об'єкта контролю як однієї юридичної (чи фізичної) особи**

- – об'єкт контролю;
- – суб'єкт контролю.

Така взаємодія вказує на спрямування контрольних повноважень на власну діяльність і характеризує самоконтроль, внутрішній контроль.

Другий варіант передбачає існування в економічному середовищі як мінімум двох осіб, пов'язаних між собою контрольною діяльністю, які можуть перебувати як суб'єкт та об'єкт контролю в наступних ситуаціях (рис. 3).



**Рис. 12.4. Взаємне розташування елементів контролю за умови їх ідентифікації як двох різних осіб**

*Ситуація 1* характеризує стан суб'єкта контролю, який по відношенню до об'єкта контролю здійснює контрольні дії у вертикальній площині, тобто виступає вищестоящою структурою контролю. Така модель контрольної системи характерна для відомчого контролю, коли в межах одного відомства (міністерства, організації) здійснюється контроль вищестоящої установи за здійсненням фінансово-господарської діяльності її структурних підвідомчих підрозділів та дотримання ними установлених норм.

*Ситуація 2* вказує на здійснення контрольних дій між суб'єктом і об'єктом контролю в горизонтальній площині, тобто визначає паритетні стосунки під час контрольного процесу. Така ситуація може характеризувати незалежну аудиторську перевірку підприємства, коли контролюючий суб'єкт (аудитор) виступає по відношенню до об'єкта контролю як партнер в досягненні його цілей.

Розглянуті приклади взаємного розташування елементів системи контролю

Ситуація, коли об'єкт контролю, який здійснює самоконтроль, може мати відношення з іншим (одним чи кількома) суб'єктами контролю наведена на рис. 13.5.

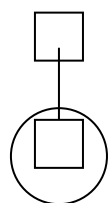
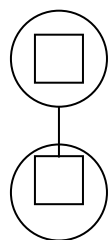


Рис. 13.5. Взаємне розміщення елементів системи контролю за умови збільшення їх чисельності

Ситуація здійснення контрольних дій суб'єктом контролю у вертикальній чи горизонтальній площинах може характеризувати можливість співпраці зовнішніх суб'єктів контролю з системою внутрішнього контролю на тому підприємстві (організації), яку належить проконтролювати. Об'єкти контролю, які мають дієвий внутрішній контроль, можуть постійно відстежувати відхилення фактичних величин господарської діяльності від нормативних. Зовнішній суб'єкт контролю оцінює ефективність внутрішньої системи контролю та буде свої контрольні дії за умови меншого ризику виникнення відхилень. Така графічна схема співвідношень теоретично обґрунтовує можливість і необхідність обов'язкового дослідження системи внутрішнього контролю контролюючим суб'єктом під час зовнішніх перевірок, наслідком чого стає підвищення їх ефективності.

Взаємовідносини між елементами контролю, коли збільшується чисельність не тільки суб'єкта, а й об'єкта контролю зображено на рис. 13.6.



A diagram showing two identical nodes connected by a horizontal line. Each node consists of a large circle with a smaller square inside it. The two nodes are positioned side-by-side, and a single horizontal line connects the right side of the first circle to the left side of the second circle.

**Рис. 13.6. Взаємодія елементів системи контролю за умови збільшення чисельності її об'єктів**

Ситуація характеризує контрольні дії, які відбуваються між елементами системи контролю, за умови, коли в кожного з учасників контрольних дій активізований внутрішній контроль. Можливі варіанти взаємодії суб'єктів і



об'єктів контролю можна інтерпретувати як взаємний контроль, наприклад, під час уточнення стану взаємних розрахунків заборгованості з податків.

У разі додаткового збільшення чисельності елементів системи контролю (суб'єктів та об'єктів) у горизонтальній та вертикальній площинах, моделюється ситуація, за якої відбувається повторюваність випадків контрольних дій однакового характеру.

До системи контролю в сфері оподаткування відповідно до Закону України «Про Рахункову Палату» включено суб'єкт зовнішнього контролю від імені законодавчої гілки влади – Рахункову палату України. Імплементация міжнародних стандартів державного аудиту дозволила Рахунковій палаті України застосувати новітні світові види державного аудиту у своїй діяльності.

До таких різновидів належать фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності.

Згідно статті 7 Закону України «Про Рахункову палату України» Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень.

### 13.2. ПРИНЦИПИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Стратегія досягнення поставленої мети та вирішення завдань фінансового контролю забезпечується сукупністю принципів державного аудиту.

Принцип (лат. *princīrium* – початок, основа, походження, першопричина) – заснування певної сукупності знань, вихідний пункт пояснення або керівництва до дії.

Принципи державного аудиту поділяються на загальні та етичні. Основні з них закріплені в законодавчих нормах (Закон України «Про Рахункову палату») і професійних стандартах (рис. 13.7).

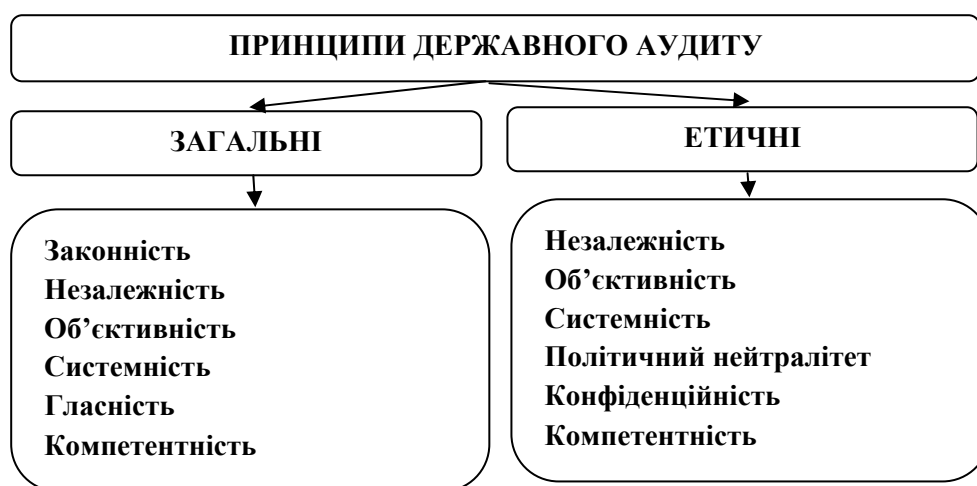


Рис. 13.7. Принципи державного аудиту

В основу нормативних актів щодо принципів державного аудиту в Україні закладено норми та рекомендації морально- етичного характеру, що визначені Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів (ISSAI 1), міжнародними стандартами ISSAI 11 «Принципи INTOSAI та краща практика щодо незалежності вищих органів державного аудиту», ISSAI 12 «Цінність і

переваги вищих органів державного аудиту – підвищити якість життя громадян», ISSAI 20 «Принципи прозорості та підзвітності», ISSAI 21 «Принципи прозорості – Краща практика», ISSAI 30 «Кодекс етики INTOSAI» та іншими стандартами, затвердженими міжнародною організацією, що об'єднує вищі органи державного аудиту INTOSAI.

У міжнародних стандартах визначені принципи, якими слід керуватись вищим органам державного аудиту для виконання їх місії щодо здійснення аудиту заради підвищення якості життя громадян. До таких пріоритетних напрямків належать:

1. Збереження незалежності
2. Проведення перевірок з метою забезпечення того, щоб відповідальних осіб було притягнуто до відповідальності за неналежне керівництво та використання державних ресурсів
3. Реалізація відповідальності осіб, наділених керівними повноваженнями, реагувати висновки та рекомендації по аудиту, приймати відповідні коригувальні дії
4. Звітність за результатами аудиту, що дозволить громадськості привести керівних осіб установ державного сектору до відповідальності
5. Реагувати на мінливі умови і нові ризики
6. Ефективний зв'язок із зацікавленими сторонами
7. Бути надійним джерелом незалежного і об'єктивного розуміння, основою для підтримки сприятливих змін в державному секторі
8. Забезпечення прозорості та підзвітності
9. Забезпечення належного управління ВОФК
10. Дотримання Кодексу етики
11. Прагнення до високої якості обслуговування
12. Нарощування потенціалу шляхом сприяння навчанню та обміну знаннями.

Загальновизнаними принципами, які забезпечують реалізацію завдань державного аудиту в Україні, у тому числі під час аудитів доходної частини бюджету, є принципи законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності, неупередженості.

➤ *Принцип законності* декларує неухильне дотримання норм і правил, визначених чинним законодавством, державними органами, що уповноважені здійснювати функції державного аудиту та їх посадовими особами.

➤ *Принцип незалежності* визначає, що органи державного аудиту незалежні в частині виконання своїх повноважень від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, політичних або інших громадських об'єднань, окремих осіб.

➤ *Принцип об'єктивності* полягає в тому, що державний аудит здійснюється кваліфікованими фахівцями з використанням фактичних документальних даних, згідно порядку, визначеного законодавчо, шляхом використання методів, які б створювали отримання повної і достовірної інформації.

➤ *Принцип системності* передбачає єдність правових засад контрольної діяльності, що здійснюється в межах державного аудиту, нормативне регламентування періодичності його виконання, законодавчо визначену організацію взаємодії контролюючих суб'єктів, в тому числі в сфері перевірки оподаткування суб'єктів господарювання.

➤ *Принцип гласності* декларує відкритість і доступність для суспільства і засобів масової інформації результатів фінансового аудиту та аудиту ефективності, проведених в межах повноважень органу державного аудиту за умов збереження державної, комерційної або іншої таємниці, яка охороняється законом.

➤ *Принцип компетентності* передбачає необхідний і достатній професійний рівень фахівців, що здійснюють державний аудит, досвід і кваліфікацію, що відповідають особливостям об'єкту перевірки і поставленим завданням.

Світове співтовариство розробило і активно використовує принципи організації державного аудиту, які викладені у Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятої IX Конгресом міжнародної організації вищих контрольних органів ІНТОСАІ і охоплюють досвід та надбання багатьох країн. До них належать принципи, якими керується і вітчизняна практика контролю:

➤ визнання незалежних органів аудиту невід'ємним атрибутом демократії та обов'язковим елементом управління суспільними коштами;

➤ закріплення в законодавчому порядку інституційної, функціональної та організаційної незалежності органів державного аудиту, незалежності працівників цих органів, фінансової незалежності вищих аудиторських інституцій, їх відносин з парламентом, урядом тощо, що є передумовою дотримання законності, об'єктивності, системності аудиту;

➤ визнання необхідності здійснення попереднього контролю і контролю за фактом, внутрішнього та зовнішнього контролю, їх тісної взаємодії на рівні довіри й партнерства;

➤ гласності роботи контрольних органів, яка впливає з права платника податків знати, як використовуються його кошти, але з умовою дотримання вимог конфіденційності інформації, комерційної та іншої таємниці, що захищається законом.

Майже всі види людської діяльності регулюються визначеними моральними нормами, але професії крім цього характеризуються ще й місією (призначенням). Етичні моральні норми є загальними, але професійна етика визначається у відповідності з потенційними етичними проблемами, обумовленими функціонуванням професійного середовища в суспільстві. Професійна поведінка безпосередньо пов'язана з дотриманням професійної моралі. Професійні етичні норми в сфері державного аудиту передбачають гуманістичний аспект взаємодії державних інституцій (контролюючих органів) з суспільством в цілому, кожним його громадянином.

*Професійне призначення (місія професії)* державного аудитора – надавати об'єктивну оцінку цільового й ефективного використання громадських коштів уповноваженими особами, інформувати суспільство та його громадян про стан управління громадськими фінансами та дієвість рішень уповноважених органів влади. Сумлінне виконання співробітниками органів державного аудиту своїх професійних обов'язків є необхідними умовами стабільності та розвитку правової держави та демократії. Дотримання норм професійної етики забезпечує реалізацію професійної місії державного контролера.

*Кодекс етики* – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу аудиторів. Особливість визначених етичних принципів державного аудитора полягає у поєднанні деонтологічних аспектів роботи державних службовців та професійних обов'язків аудиторів, тому вони

мають відмінності від етичних принципів, затверджених для громадських бухгалтерів та аудиторів.

Етичних принципів повинні дотримуватися кожний аудитор, керівник, посадова особа, а також всі інші співробітники Рахункової палати під час здійснення аудитів доходної частини державного бюджету.

*Принцип чесності* – основний, він визначає головні етичні професійні цінності. Чесність зобов'язує аудитора бути сумлінним і щирим, дотримуватися суворих правил поведінки, яка не повинна викликати жодної підозри або сумніву щодо правильності, точності виконання його обов'язків та справедливості.

Дотримання принципу чесності передбачає точне виконання стандартів контролю і всіх принципів професійної етики як за формою, так і по суті.

*Принцип незалежності* означає незалежність як від представників підконтрольних об'єктів, так і інших зацікавлених осіб, високопосадовців. Цей принцип забезпечується самодисципліною аудитора щодо виконання своїх обов'язків та організаційними і функціональними засадами організації його роботи у Рахунковій палаті. Особисті інтереси також не повинні зашкоджувати незалежності державного аудитора, наприклад приватні чи фінансові зв'язки, які можуть бути потенційною основою конфліктів інтересів, чи родинні зв'язки.

Державні аудитори, які виконують аудити доходів державного бюджету, повинні забезпечити відсутність умов для виникнення *конфлікту інтересів*. Захищаючи свою незалежність, аудитори мають відмовлятися від подарунків та інших проявів вдячності, уникати стосунків з керівництвом та співробітниками установи, що перевіряється, або інших організацій, які можуть створювати загрозу для контролерів діяти незалежно, скомпрометувати їх.

Державні аудитори не повинні використовувати свій офіційний статус та інформацію, отриману під час перевірки, в особистих цілях. Їм слід уникати ситуацій, що створюють ризик корупції, необ'єктивності.

*Принцип об'єктивності* означає неупередженість поведінки не лише під час виконання своєї роботи, але й в уявленні людей, з якими вони працюють та спілкуються в позаробочий час. Користуючись інформацією, наданою об'єктом аудиту, а також відомостями, виявленими з інших сторін про підконтрольний об'єкт, державні аудитори мають неупереджено формулювати свої висновки.

*Принцип політичного нейтралітету* вимагає від керівництва та співробітників Рахункової палати підтримувати незалежність від політичних впливів для неупередженого виконання своїх обов'язків. Тому будь-яка участь державних аудиторів у політичній діяльності може впливати на їх об'єктивність і викликати професійні конфлікти.

*Принцип конфіденційності* забороняє розголошувати інформацію третім особам або використовувати її з метою нанесення збитків (надання переваг) іншим організаціям. Виключення складають випадки процедурних дій, передбачені законом.

*Принцип компетентності* передбачає професійне поведіння державного аудитора у будь-який час, в тому числі і під час виконання своїх службових обов'язків. Професійні вимоги передбачають суворе обмеження діяльності компетенцією Рахункової палати, глибокі знання і вміння в сфері бухгалтерського обліку, фінансів, контролю, знання конституційних, юридичних та інституційних принципів і норм, що регулюють діяльність підконтрольного об'єкта.

У Кодексі етики зазначено, що дотримання етичних принципів неможливе

без створення в суспільстві належного середовища сприяння добрим стосункам та співпраці під час виконання державними аудиторами своїх посадових обов'язків. Одночасно установи законодавчої та виконавчої влади, громадськість, підконтрольні об'єкти очікують на таку поведінку аудиторів, яка б не викликала жодних підозр, заслуговувала на повагу і довіру.

### **13.3. ФІНАНСОВИЙ АУДИТ НАДХОДЖЕНЬ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ОBOB'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ**

Закон України «Про Рахункову палату» (ст. 4) встановлює, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Відповідно до частини третьої статті 4 зазначеного Закону фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. Статтею 7 Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата здійснює фінансовий аудит щодо надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень та видатків бюджету.

Міжнародним стандартом ISSAI 200 «Фундаментальні принципи фінансового аудиту» надано докладну інформацію щодо мети і фундаментальних принципів фінансового аудиту, концептуальної основи для аудиту фінансової звітності в державному секторі; елементи і принципи аудиту фінансової звітності.

Методичними рекомендаціями з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, які затверджено Рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5, визначено, що концептуальною основою для здійснення фінансового аудиту є Міжнародний стандарт вищих органів державного аудиту ISSAI 100 «Фундаментальні принципи здійснення аудиту в державному секторі», а їх зміст побудовано відповідно до усіх інших стандартів ISSAI, в яких згадуються норми щодо фінансового аудиту. Фінансовий аудит в сфері перевірки надходжень бюджету зосереджує увагу на визначенні, чи представлено фінансову інформацію суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів, що дадуть змогу аудитору зробити висновок щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих викривлень, пов'язаних з шахрайством або помилками.

Масштаб фінансового аудиту визначає межі конкретного фінансового аудиту стосовно предмета дослідження і критеріїв, які аудитори будуть використовувати для оцінки і звітування про предмет дослідження, а також процедур, які є необхідними для досягнення мети аудиту. Масштаб безпосередньо пов'язаний з метою аудиту. Метою фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів є достовірність звітної інформації, що надається органами доходів і зборів в частині виконання їх повноважень та адміністрування контролюючими органами таких надходжень та видатків бюджету.

Предметом дослідження фінансового аудиту визначено кошти державного бюджету, бюджетна та фінансова звітність, первинні документи, документи бухгалтерського обліку, інші документи та дані, нормативно-правові акти, розпорядчі й інші документи, що регламентують порядок надходження та використання коштів в сфері, що досліджується.

Фінансовий аудит повинен мати критерії, що відповідають обставинам його здійснення. При визначенні відповідності критеріїв аудитор розглядає їх релевантність і зрозумілість для визначених користувачів, а також їх повноту, достовірність та об'єктивність (нейтральність, загальновизнаність і сумісність з критеріями, що використовуються в подібних аудитах). Критерії залежать від цілей фінансового аудиту. При проведенні фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів можуть встановлюватись наступні критерії щодо: достовірності – інформація, наведена у звітності щодо надходжень бюджету, має бути достовірною, тобто не містити викривлень, відповідності – звітність щодо надходжень бюджету має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України, повноти – звітність щодо надходжень бюджету повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку, цільового використання коштів – кошти державного бюджету використані на цілі, передбачені бюджетними призначеннями, встановленими законом про Державний бюджет України, напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням; законності – здійснення операцій з бюджетними коштами відбувалось з дотриманням норм законодавства.

Документування процесу фінансового аудиту надходжень до бюджету має бути належним чином задокументовано відповідно до ISSAI 1230 «Аудиторська документація». Аудиторська документація надає:

- а) докази обґрунтованості аудиторського висновку;
- б) докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Документація повинна бути достатньо деталізованою для того, щоб досвідчений аудитор, навіть не бравши участі у даному аудиті, міг зрозуміти характер, терміни, масштаб та результати проведених процедур, докази, отримані для підкріплення висновків та рекомендацій аудиту, обґрунтування щодо всіх істотних питань, які потребують професійного судження, та відповідні висновки.

Аудиторська документація повинна відображати:

- а) характер, час і обсяг аудиторських процедур (основні характеристики статей або питань, що перевіряються; склад контрольної групи; дату завершення роботи);
- б) результати виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;

в) значущі питання, які виникають під час аудиту, прийняті по ним рішення.

Державний аудитор документує результати обговорення значущих питань, включаючи характеристику питання, коли та з ким проводилися такі обговорення. До її складу входять: опис системи внутрішнього контролю; оцінка аудиторського ризику; оцінка суттєвості; програма аудиту; графік виконання робіт; опис і результати аналітичних процедур; анкети та результати тестування; заяви,

зауваження, пояснення щодо предмета аудиту уповноважених та інших осіб об'єкта аудиту тощо. У разі необхідності, до складу аудиторської документації можуть входити виписки чи копії документів об'єкту аудиту, наприклад, важливі контракти чи угоди. Усі копії та витяги з документів, інших матеріалів, які стосуються предмета аудиту, отримані членами контрольної групи, повинні бути засвідчені в установленому порядку.

У Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту визначено чотири основні його етапи:

Етап I. Планування фінансового аудиту;

Етап II. Проведення аудиту;

Етап III. Звітування за результатами фінансового аудиту;

Етап IV. Контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій.

Кожний з цих етапів включає ряд послідовних дій, здійснення яких сприяє повноцінному і якісному проведенню аудиту.

Зміст першого етапу «Планування фінансового аудиту» визначено відповідно до ISSAI 1300 «Планування аудиту фінансових звітів». Під час планування фінансового аудиту контрольна група має визначити масштаб, час і напрям аудиту, а також розробити програму аудиту. Аудитор повинен використовувати професійне судження для визначення необхідного обсягу знань про діяльність об'єкта аудиту і його середовище.

Першочерговим завданням аудитора є з'ясування того, чи достатньо досягнутого ним розуміння діяльності об'єкта аудиту для оцінки ризиків викривлення фінансової та бюджетної звітності, а також для планування і виконання подальших аудиторських процедур.

Оцінка системи внутрішнього контролю є складовою фінансового аудиту на етапі планування. Відповідно до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ. Аудитор, керуючись нормами стандарту INTOSAI GOV 9100-9199 «Внутрішній контроль» оцінює побудову і функціонування системи внутрішнього контролю на об'єкті аудиту, вивчає її структуру та складові.

Значне місце під час планування та подальших етапів фінансового аудиту надходжень до бюджету займає оцінка ризиків та застосування цієї інформації під час здійснення перевірки. Керуючись нормами ISSAI 1315 «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», ISSAI 1320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» державний аудитор має ідентифікувати та оцінити вплив ризиків під час фінансового аудиту, запланувати необхідний обсяг та зміст аудиторських процедур відповідно до оціненого ризику.

Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях:

- на загальному рівні звітності щодо надходжень бюджетних коштів;
- на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур,

необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Ці докази дають змогу аудитору висловити думку про звітність щодо надходжень та витрат бюджетних коштів при прийнятно низькому рівні аудиторського ризику.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю. Властивий ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання, вони існують незалежно від фінансового аудиту. Властивий ризик включає всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням об'єкта аудиту, тобто ризики порушень та недоліків, які можуть бути допущені внаслідок діяльності об'єкта аудиту. Ризик виникнення таких порушень та недоліків може бути обумовлений дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників. Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але безпосередньо впливають на його діяльність. До зовнішніх факторів ризику (ризикових операцій) відповідно до Методичних рекомендацій з фінансового аудиту віднесено:

- економічну та фінансову ситуацію в країні;
- зміну стратегії розвитку галузі, в якій провадить свою діяльність об'єкт аудиту;
- зміни, внесені до законодавчих та нормативно-правових актів;
- форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є наслідком прийнятих управлінських рішень об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися. До внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) відносяться:

1) фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту (зміни в організаційній структурі об'єкта аудиту, створення нових структурних підрозділів, передача виконання функцій, пов'язаних з веденням фінансово-господарської діяльності, структурним підрозділам, яким ці функції не властиві; зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту, формальність у проведенні внутрішнього контролю, укладання сумнівних договорів; значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості, здійснення правочинів, які не відповідають та/або суперечать: вимогам чинного законодавства, розпорядчим актам тощо);

2) фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку (внесення змін до облікової політики об'єкта аудиту; відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо; низький рівень автоматизації бухгалтерського обліку, застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне їх оновлення відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи в обліковій політиці; частота зміни працівників бухгалтерської, економічних служб об'єкта аудиту);

3) фактори ризику, що виникли внаслідок не усунення недоліків, виявлених попереднім аудитом.

Ризик контролю – це ризик того, що потенційне викривлення або недотримання вимог не буде попереджено або своєчасно виявлено та виправлено за допомогою внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Ризик контролю є функцією ефективності структури, впровадження та підтримання внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей об'єкта аудиту, що стосуються складання його звітності щодо надходжень та витрат



бюджетних коштів. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у звітності через властиві обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, можливість помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи неналежне нехтування ними управлінського персоналу. Відповідно деякий ризик контролю існуватиме завжди.

Ризик невиявлення – це ризик того, що державним аудитором не буде виявлено викривлення або факт недотримання вимог, які можуть бути суттєвими окремо або в сукупності з іншими викривленнями та фактами недотримання. Він пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тому він є функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором.

Ризик невиявлення є показником ефективності та якості роботи аудитора, який пов'язаний із професійною компетентністю і практичним досвідом аудитора, і це єдиний елемент аудиторського ризику, який аудитор може змінити. Чим вищим є властивий ризик і ризик контролю, тим більше аудиторських доказів необхідно отримати аудитору протягом виконання незалежних процедур перевірки для зменшення ризику невиявлення.

Такі питання, як:

- відповідне планування;
- належне призначення персоналу до контрольної групи;
- застосування професійного скептицизму;
- нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи, допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування, а також зменшити можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати доречну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиту.

Проте ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через властиві обмеження аудиту, які є наслідком:

- характеру звітності щодо надходжень та витрат бюджетних коштів;
- характеру аудиторських процедур;
- потреби, щоб аудит проводився у межах обґрунтованого періоду часу та обґрунтованої вартості.

Рівень аудиторського ризику згідно Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту визначається як за якісними, та кількісними показниками, і аудитор може самостійно обирати спосіб розрахунку.

Поняття суттєвості застосовується державним аудитором в оцінці впливу виявлених викривлень на аудит і будь-яких не виправлених викривлень, в тому числі упущень, на фінансову звітність. Думка аудитора висловлюється щодо фінансової звітності в цілому і тому аудитор не відповідає за виявлення викривлень, які не є суттєвими. Разом з тим він визначає і документує кількісні несуттєві викривлення, адже вони можуть бути суттєвими в силу своєї природи або в сукупності.

Рівень суттєвості визначається аудитором самостійно на підставі професійного судження. Аудитор визначає рівень суттєвості як для всієї 17 фінансової та бюджетної звітності, так і стосовно окремо взятих залишків на рахунках, видів операцій і угод.

Попередня оцінка аудитором рівня суттєвості на етапі планування може переглядатися під час аудиту. Аудитор повинен переглянути суттєвість на рівні фінансової та бюджетної звітності в цілому (та в разі доцільності рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту йому стає відомою інформація, яка б при плануванні призвела до визначення ним іншого рівня суттєвості.

На етапі планування державним аудитором розглядаються правила використання вибірових досліджень згідно ISSAI 1530 - Аудиторська вибірка. Аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 відсотків сукупності даних, яка досліджується, що дасть змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.

Використання аудиторської вибірки під час фінансового аудиту здійснюється наступним чином:

- визначення виду вибірки та параметрів аудиту, включаючи суттєвість, очікуваного рівня достовірності і методу відбору сукупності елементів;
- виконання відповідних аудиторських процедур для кожного вибраного елемента;
- дослідження характеру і причин виявлених порушень та недоліків;
- оцінка результатів, включаючи перенесення результатів вибірки на генеральну сукупність, якщо сукупність елементів вибірки була відібрана з використанням статистичних процедур.

Плануючи вибірове дослідження, аудитор повинен враховувати конкретну мету аудиту та характеристику генеральної сукупності, з якої буде робитися вибірка. Державний аудитор обирає згідно стандарту використання нестатистичного або статистичного підходу під час вибірки. Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження державного аудитора.

З метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудитор розробляє та виконує аудиторські процедури, характер, час та обсяги яких відповідають оціненим ризикам згідно положень ISSAI 1330 «Аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики». Характер аудиторської процедури стосується її мети (тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (перевірка, запит, підтвердження, перерахунок, спостереження, аналітична процедура тощо). Вибір аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризиків суттєвого викривлення. Певні аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких питань, ніж інші.

Визначення часу аудиторської процедури означає період чи дату, до яких належать аудиторські докази. Процедури можуть виконуватися на проміжну дату або на кінець періоду.

Визначаючи час аудиторських процедур, також розглядаються такі питання у їх взаємозв'язку:

- середовище контролю;
- коли буде наявна відповідна інформація;
- характер ризику.

Обсяг аудиторської процедури означає кількість процедур, які слід виконати, наприклад, обсяг вибірки або кількість спостережень заходів контролю. Обсяг аудиторської процедури визначається за судженням аудитора після розгляду

суттєвості, оцінених ризиків та ступеня впевненості, який планується отримати. Аудитор повинен планувати аудиторську роботу таким чином, щоб фінансовий аудит надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів був проведений найбільш ефективно. На етапі планування здійснюється затвердження складу контрольної групи.

Згідно положень міжнародного стандарту складаються два документа, в яких відображається спланований зміст фінансового аудиту: загальна стратегія та план фінансового аудиту.

Загальна стратегія державного фінансового аудиту містить більш загальні - стратегічні елементи щодо бачення Рахунковою палатою обсягів та напрямків здійснення фінансового аудиту. Вона передбачає:

- характеристики аудиторського завдання, які зумовлюють його масштаб;
- предмет аудиту для планування термінів проведення аудиту та характеру необхідних зв'язків;
- аналіз чинників, які, виходячи з професійного судження аудитора, істотно впливатимуть на роботу аудиторської групи;
- знайомство з результатами попередніх заходів;
- встановлення характеру, часу проведення і обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання;
- розгляд результатів і знань, отриманих з інших аудитів, що мають відношення до об'єкту аудиту;
- очікування законодавчої влади та інших передбачуваних користувачів аудиторського висновку.

План фінансового аудиту деталізує загальну стратегію в частині:

- характеру, часових рамок і обсягу запланованих процедур оцінки ризиків;
- характеру, часових рамок і обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні тверджень;
- інших запланованих аудиторських процедур для забезпечення відповідності стандартам (огляд правової бази для проведення аудиту, фактори, що впливають на аудит, у тому числі визначення суттєвості питань, які підлягають розгляду, цілі аудиту і масштаб, графік аудиту, форма, зміст і користувачі аудиторського висновку).

Другим етапом фінансового аудиту є проведення аудиту. Він розпочинається з оцінки існуючої облікової політики підконтрольного об'єкту. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Відповідно до частини першої статті 56 Бюджетного кодексу України та частини другої статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.09.99 № 996-XIV, регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, який затверджує нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Таким центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, є Міністерство фінансів України.

Виходячи з основних вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою ведення бухгалтерського обліку і складання

фінансової звітності є формування повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й руху грошових коштів у процесі виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи, організації. Тобто, ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку в бюджетній установі має бути заснованою на розробленій обліковій політиці, яка передбачає вибір установою комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності. Тому фінансовий аудит повинен включати в першу чергу оцінку облікової політики бюджетної установи. Облікова політика, організація та ведення бухгалтерського обліку запроваджується наказом установи, яким затверджується Положенням про облікову політику.

Наступним кроком під час проведення фінансового аудиту є оцінка дієвості системи внутрішнього контролю. Для збору усіх запланованих аудиторських доказів фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів слід застосувати необхідні аудиторські процедури.

Згідно положень ISSAI 1500 «Аудиторські докази», ISSAI 1501 «Аудиторські докази – рекомендації щодо застосування окремих статей», ISSAI 1505 «Зовнішні підтвердження», ISSAI 1510 «Залишки на початок періоду», ISSAI 1520 «Аналітичні процедури» виконання аудиторських процедур поділяється на процедури оцінки ризиків і подальші аудиторські процедури (тести заходів внутрішнього контролю, процедури по суті, аналітичні процедури по суті). Процедурами по суті для цілей фінансового аудиту є перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, запит, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури.

Під час його виконання аудитор має з'ясувати: яка концептуальна основа звітності використовується, що включає повний комплект фінансової звітності, ступінь відповідальності за складання звітності керівництва.

Таким чином державний аудитор отримує докази щодо правильності визнання, оцінки, подання та розкриття операцій і інформації у звітності установи, що підлягає фінансовому аудиту.

Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерела їх отримання. З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому аудитор установлює їх законність, доцільність та достовірність. Законною операція вважається тоді, коли її зміст не суперечить нормам чинного законодавства та іншим нормативно-правовим актам. Доцільність операцій визначається їх цілеспрямованістю на виконання завдань, які стоять перед установою за умов дотримання законності. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій в бюджетних установах є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. В ході проведення аудиту первинні документи перевіряються (вибірково) з точки зору їх повноти та правильності оформлення, заповнення реквізитів в них, а також змісту і законності здійснення фінансових операцій

Під час проведення фінансового аудиту міжнародними стандартами ISSAI передбачено можливість використання матеріалів внутрішніх аудиторів. Згідно ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» використання результатів внутрішнього аудиту не є обов'язковим елементом. Але у будь-якому разі всю відповідальність за висновки щодо фінансового аудиту несе зовнішній

аудитор. Не дивлячись на те, що функції та завдання внутрішніх аудиторів відрізняються від функцій зовнішніх аудиторів – аудиторів Рахункової палати, окремі шляхи можуть бути схожими з точки зору досягнення результатів. Зовнішній аудитор, виходячи на об'єкт аудиту, який має в структурі підрозділ внутрішнього аудиту, ставить перед собою ціль визначити: чи може бути та якою мірою може бути застосована робота внутрішніх аудиторів; у разі використання роботи внутрішніх аудиторів – чи є їх робота адекватною в контексті проведення аудиту. У разі, якщо зовнішній аудитор використовує роботу внутрішніх аудиторів, він зобов'язаний включити до аудиторської документації висновки щодо оцінки відповідності та адекватності роботи внутрішніх аудиторів, а також опис здійснених аудиторських процедур з цього питання. Зазначена оцінка проводиться з метою визначення ступеня довіри фактам порушень та недоліків, виявлених внутрішніми аудиторами (аудиторським знахідкам), а також визначення, чи є робота внутрішніх аудиторів такою, на результати якої зовнішній аудитор може покластися при винесенні аудиторського судження. Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій та бюджетній звітності, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту, і чим це підтверджується. Третім етапом здійснення фінансового аудиту є етап звітування за результатами аудиту. За результатами здійснення фінансового аудиту складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків. В акті наводиться узагальнений перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення фінансового аудиту. Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених у акті фактів. Складений та належним чином оформлений акт слугує основою для підготовки підсумкового документу – звіту за результатами проведення фінансового аудиту, складовими частинами якого є висновки та рекомендації (пропозиції).

Законом України «Про Рахункову палату» (стаття 35) передбачено, що звіт за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю, зокрема фінансового аудиту, має містити висновки за критеріями, наведеними у пункті 3 статті 4 Закону, а саме: правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами. У звіті за результатами фінансового аудиту узагальнюються та документально відображаються виявлені порушення, помилки та відхилення від чинного законодавства і встановлених стандартів здійснення діяльності, ведення обліку та складання звітності, які вплинули на достовірність і повноту звітності щодо надходжень та витрат бюджету та відображення фінансового стану об'єкту аудиту. Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою.

У Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту наводяться структурні складові Звіту за результатами

фінансового аудиту: вступна частина, основна частина, заключна частина та додатки.

Вступ розпочинається преамбулою, в якій зазначаються підстава для проведення аудиту, мета, предмет дослідження та об'єкти аудиту, критерії оцінки, масштаб аудиту, термін виконання, склад контрольної групи та кількість людиноднів, витрачених на здійснення аудиту і складання аудиторського звіту, обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур. Після преамбули зазначаються результати дослідження з питань розподілу відповідальності, управлінського персоналу та Рахункової палати щодо результатів фінансового аудиту, надається опис об'єктів аудиту, резюме аудиторського висновку, загальна характеристика системи внутрішнього контролю, аналіз стану виконання об'єктами аудиту рекомендацій та пропозицій, наданих Рахунковою палатою за результатами попередніх контрольних заходів.

Основну частину звіту формують у розрізі окремих питань, що розглядалися під час проведення фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів.

До заключної частини аудиторського звіту входять розділи «Висновки» та «Пропозиції». У розділі «Висновки» в першу чергу висловлюється аудиторський висновок щодо правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень бюджету, фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудиторський звіт підписується членом Рахункової палати, відповідальним за проведення аудиту.

Звіт за результатами фінансового аудиту розглядається та затверджується на засіданні Рахункової палати. За результатами розгляду приймається рішення Рахункової палати. Загальні підходи та порядок підготовки, складання та оформлення акту та звіту за результатами проведення фінансового аудиту викладені у статтях 34 та 35 Закону України «Про Рахункову палату» та Рекомендаціях щодо складання та оформлення Звіту за результатами контрольних заходів, затверджених наказом Рахункової палати від 12.07.2005 № 89.

Четвертий етап «Контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій» здійснюється з метою подальшого моніторингу та контролю за станом виконання наданих пропозицій щодо усунення встановлених порушень, помилок та недоліків.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Поясніть, чому контроль є невід'ємною і органічною складовою управління?
2. В чому полягає сутність контролю?
3. Яким чином визначається необхідність здійснення контролю?
4. В чому виражається можливість здійснення контролю?
5. Яким чином принципи державного аудиту, визначені міжнародними стандартами ISSAI розкривають його мету?
6. В чому відмінність понять «контроль» і «система контролю»?
7. Які варіанти взаємодії елементів системи контролю?
8. Охарактеризуйте основні професійні принципи державного аудиту.

9. Яким чином досягається ефективність контролю дій під час визначення аудиторських процедур відповідно до оціненого ризику під час фінансового аудиту?

10. Поясніть зміст фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів за його етапами.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

**1). Можливість здійснення контролю обґрунтовується наступними умовами:**

- a) наявністю суб'єкта контролю, підконтрольного об'єкта та контрольних дій;
- b) наявністю суб'єкта контролю;
- c) наявністю підконтрольного об'єкта;
- d) наявністю суб'єкта контролю, підконтрольного об'єкта;
- e) всі відповіді правильні.

**2). Визначення поняття системи контролю це:**

- a) законодавчо визначена дефініція, в якій перераховано суб'єкти контролю та підконтрольні об'єкти;
- b) множина елементів суб'єкта контролю: мета, завдання, принципи, повноваження, функції, відповідальність тощо;
- c) сукупність взаємопов'язаних контрольними діями контролюючого суб'єкта, підконтрольного об'єкта;
- d) сукупність контролюючих суб'єктів, що діють відповідно до чинного законодавства;
- e) всі відповіді правильні.

**3). Назвіть правильний перелік принципів державного аудиту відповідно до законодавства України про діяльність Рахункової палати:**

- a) законність, незалежність, об'єктивність, політичний нейтралітет, гласність, неупередженість;
- b) законність, незалежність, об'єктивність, компетентність, гласність, неупередженість;
- c) законність, незалежність, об'єктивність, ендогенність, гласність, неупередженість;
- d) законність, незалежність, об'єктивність, безсторонність, гласність, неупередженість;
- e) правильної відповіді немає.

**4). Які основні елементи для оцінювання внутрішнього середовища контролю:**

- a) процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами;
- b) організаційна структура; принципи та правила управління персоналом, прийняті в організації; рівень порядності, етичних цінностей та стан підтримки компетентності; якість наявних в організації процедур внутрішнього контролю; відношення керівництва організації та персоналу до управління ризиками, межі ризиків, допустимі/прийнятні для даної організації;
- c) організаційна структура; принципи та правила управління персоналом, прийняті в організації; рівень порядності, етичних цінностей та стан підтримки компетентності; відношення керівництва організації та персоналу до управління

ризиками, межі ризиків, допустимі/прийнятні для даної організації;

d) якість наявних в організації процедур внутрішнього контролю; відношення керівництва організації та персоналу до управління ризиками, межі ризиків, допустимі/прийнятні для даної організації;

e) всі відповіді правильні.

**5). У яких внутрішніх документах організації мають описуватися процеси та операції:**

a) в технологічних регламентах;

b) в технологічних картах та блок-схемах;

c) у внутрішніх інструкціях;

d) всі відповіді вірні;

e) внутрішні документи мають затверджуватися на законодавчому рівні.

**6). Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі затверджено в Україні:**

a) Рішеннями Методологічної Ради з бухгалтерського обліку Мінфіну України;

b) Наказами Міністерства фінансів України;

c) Постановами Кабінету Міністрів України;

d) Законами України;

e) всі відповіді правильні.

**7). Зовнішніми факторами впливу на середовище контролю можуть бути:**

a) зміна інфраструктури організації, навички та компетенція працівників, їх завантаження та мотивація до праці, складності процесів та особливостей систем комунікації та обміну інформацією;

b) зміна політичного середовища, законів або нормативних актів, бюджетів, зовнішніх зацікавлених сторін, соціальне та економічне середовище;

c) соціальне та економічне середовище, зміна інфраструктури організації, складності процесів та особливостей систем комунікації та обміну інформацією в організації;

d) зміна політичного середовища в державі, навички та компетенція працівників, їх завантаження та мотивація до праці;

e) всі відповіді правильні.

**8). Який з нижченаведених ризиків матиме найвищий пріоритет для організації:**

a) ризик, що має високу ймовірність і низький рівень впливу;

b) ризик, що має середню ймовірність і високий рівень впливу;

c) ризик, що має середню ймовірність і середній рівень впливу;

d) ризик, що має середню ймовірність і низький рівень впливу;

e) немає правильної відповіді.

**9). Зазначте правильне твердження:**

a) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор не повинен визначати суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, а повинен визначити суттєвість тільки одного класу операцій на своє професійне судження;

b) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор не повинен



визначати суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, а повинен визначити суттєвість тільки одного класу операцій на судження управлінського персоналу;

с) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен визначити суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;

д) за ISSAI, визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор не повинен визначати суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, а повинен визначити суттєвість тільки класу операцій на судження управлінського персоналу або судження внутрішнього аудиту;

е) всі відповіді правильні.

**10). Зазначте правильне твердження:**

а) за ISSAI, фінансова звітність загального призначення складається на основі припущення про безперервність, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам;

б) за ISSAI, фінансова звітність загального призначення складається на основі припущення про безперервність, якщо управлінський персонал має намір ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або має реальну альтернативу таким заходам;

с) за ISSAI, фінансова звітність загального призначення складається на основі припущення про безперервність, якщо управлінський персонал про таке визначив в своїй обліковій політиці, незалежно від існування намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність;

д) за ISSAI, фінансова звітність загального призначення завжди складається на основі припущення про безперервність, якщо управлінським персоналом попередня фінансова звітність загального призначення була складена на підставі припущення про безперервність;

е) всі відповіді правильні.

**11). Зазначте правильне твердження:**

а) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор не повинен виконувати певні аудиторські процедури;

б) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор повинен виконати певні аудиторські процедури у разі звернення до нього відповідального керівництва перевіреного підприємства;

с) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор повинен виконати певні аудиторські процедури;

д) за ISSAI, якщо між датою фінансової звітності і датою аудиторського висновку існують події які вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності, зовнішній аудитор повинен виконати певні аудиторські процедури у разі звернення до нього користувачів фінансової звітності;

е) всі відповіді правильні.

**12). Зазначте правильне твердження:**

а) за ISSAI, в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності;

- b) за ISSAI, в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до облікової політики підприємства;
- c) за ISSAI, в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до вимог внутрішнього аудиту;
- d) за ISSAI, в аудиторському звіті аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до інструкцій, наказів, методології, рекомендацій вищого керівництва підприємства;
- e) всі відповіді правильні.

**13). Зазначте правильне твердження:**

- a) за ISSAI, визначення аудитором суттєвості не є предметом професійного судження, а залежить від розуміння управлінського персоналу бажаної величини викривлення фінансової звітності та фінансової інформації;
- b) за ISSAI, визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації;
- c) за ISSAI, визначення аудитором суттєвості не є предметом професійного судження, а залежить виключно від розуміння потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації;
- d) за ISSAI, визначення аудитором суттєвості не є предметом професійного судження, не залежить від потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації, а є предметом судження внутрішнього аудитора;
- e) всі відповіді правильні.

**14). Зазначте правильне твердження:**

- a) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитором здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор не переглядає таку суттєвість;
- b) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитором здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор не переглядає таку суттєвість, але зменшує обсяг перевіряємої інформації;
- c) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитором здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор переглядає таку суттєвість;
- d) за ISSAI, якщо під час аудиту аудитором здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувались на кінець звітного періоду і використовувались на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор не переглядає таку суттєвість, але збільшує обсяг перевіряємої інформації;
- e) всі відповіді правильні.

**15). Зазначте правильне твердження:**

- a) за ISSAI, зовнішній аудит є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів на 50%, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу

внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту;

b) за ISSAI, зовнішній аудитор є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту;

c) за ISSAI, зовнішній аудит не є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту;

d) за ISSAI, зовнішній аудит не є відповідальним за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визнав, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту, і така невідповідальність погоджена з підрозділом внутрішнього аудиту;

e) всі відповіді правильні.

**16). Зазначте правильне твердження:**

a) за ISSAI, аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час проведення аудиту;

b) за ISSAI, аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час планування аудиту;

c) за ISSAI, аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час визначення суттєвості фінансової звітності в цілому;

d) за ISSAI, аудиторські докази – це інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, інша інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка;

e) всі відповіді правильні.

**17). Зміст етичного кодексу поширюється на:**

a) державних службовців, які виконують контролюючі функції в органах державного сектору економіки та аудиторів;

b) кожного аудитора Рахункової палати;

c) кожного аудитора і керівника Рахункової палати;

d) кожного аудитора Рахункової палати разом з керівником, відповідальних співробітників і всіх осіб, пов'язаних з контрольною роботою і результатами перевірок;

e) всі відповіді правильні.

**18). Який етичний принцип визначається так: «контролери-аудитори мають слідкувати за тим, щоб їхні поради чи послуги не склалися з функцій чи адміністративних прерогатив, які належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб об'єкту контролю»:**

a) конфлікт інтересів;

b) компетенція;

c) неупередженість;

d) чесність;

e) немає правильної відповіді.

**19). Принцип незалежності, за етичним кодексом, аудитори повинні дотримувати:**

- a) в період перевірки (аудиту) державного підприємства;
- b) під час всієї своєї професійної діяльності;
- c) не лише в своїй професійній діяльності, але й в суспільній поведінці;
- d) під час особистих спілкувань з керівниками підприємств, що перевіряються;
- e) немає правильної відповіді.

**20). Назвіть етапи фінансового аудиту надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів:**

- a) три етапи: планування фінансового аудиту, проведення аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій;
- b) три етапи: планування фінансового аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами фінансового аудиту;
- c) чотири етапи: планування фінансового аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами фінансового аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій;
- d) п'ять етапів: попереднє ознайомлення з об'єктом аудиту, планування фінансового аудиту, проведення аудиту, звітування за результатами фінансового аудиту, контроль та оцінка виконання наданих за результатами фінансового аудиту рекомендацій;
- e) немає правильної відповіді.

## **ТЕМА 14. АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**14.1. Класифікація аудиторських послуг в сфері оподаткування суб'єктів господарювання**

**14.2. Врахування вимог податкового законодавства при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності**

**14.3. Супутні послуги в сфері оподаткування. Завдання з узгоджених процедур**

**14.4. Супутні послуги в сфері оподаткування. Завдання з підготовки інформації**

### **14.1. КЛАСИФІКАЦІЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Аудиторську діяльність можна визначити як галузь суспільно необхідної праці, яка потребує спеціальних знань, вмінь і навиків для здійснення аудиту, огляду, іншого завдання з надання впевненості та супутніх послуг, відповідного організаційного і методичного забезпечення.

Сучасна система підходів до здійснення аудиторської діяльності викладена у Кодексі Етики Професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ), Стандартах Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) виданих у 2010, 2012, 2013 рр.. Ці Стандарти суттєво відрізняються від раніше виданих в 1999, 2000, 2004, 2006, 2007 роках за структурою, а також високим науковим рівнем розглянутих питань. Це нове покоління Стандартів, за якими фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмету перевірки за відповідними критеріями.

Керуючись Законом України «Про аудиторську діяльність», Статутом Аудиторської палати України, Аудиторська палата України вирішила, що Стандарти аудиту Міжнародної Федерації Бухгалтерів є обов'язковими для застосування суб'єктами аудиторської діяльності в якості національних стандартів аудиту, починаючи з 2003 року, що було закріплено в рішенні Аудиторської палати України «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів». Сучасна система Стандартів аудиторської діяльності наведена на рис. 14.1.

Стандарти РМСАНВ (рис. 14.1) регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними законодавчими і нормативними актами, які регулюють аудит. Якщо національні законодавчі та нормативні акти відрізняються чи суперечать стандартам РМСАНВ, завдання яке виконується відповідно до цих національних документів, буде автоматично вважатися таким, що не відповідає стандартам РМСАНВ.



**Рис. 14.1. Сучасна система Стандартів аудиторської діяльності**

*Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ).* Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) слід застосовувати при наданні всіх послуг, на які поширюються дія стандартів завдань РМСАНВ. До стандартів завдань РМСАНВ належать:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які слід застосовувати під час аудиту історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які слід застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) які не є аудитом та оглядом історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг(МССП) застосовуються під час виконання завдань з супутніх послуг, як зазначено в РМСАНВ.

В систему Міжнародних стандартів контролю якості (МСКЯ) входять такі стандарти:

1. *МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги».* Його метою є створення та підтримання на аудиторських фірмах такої системи контролю якості яка б давала їй достатню впевненість в тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог; та звіти які надаються фірмою або партнерами із завдання відповідають обставинам з завдання. МСКЯ 1 слід розуміти в контексті частин А та В Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Система контролю якості базується на визнанні того, що якість є основною під час виконання завдання і складається:

- з політики, розробленої для досягнення цілей системи контролю за якістю аудиторських послуг;
- процедур, необхідних для виконання процесу отримання об'єктивної оцінки аудиторських суджень та зроблених на їх основі аудиторських висновків;
- документації, яка підтверджує роботу кожного елемента системи контролю якості, яка б надавала докази функціонування кожного елемента системи контролю якості.

Політика і процедури системи контролю якості стосуються кожного з таких її елементів:

1. *Відповідальність керівництва за якість на фірмі.* Від головної посадової особи фірми вимагається взяття на себе відповідальності за систему контролю якості на фірмі.

2. *Етичні вимоги.* Фірма повинна провадити таку політику та процедури, які б надали їй впевненість, що вона та її співробітники дотримуються відповідних етичних вимог.

3. *Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань.* Фірма провадить таку політику та процедури системи контролю якості за прийняттям та виконанням завдань, які надали б їй достатню впевненість у тому, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише у такому разі:

- якщо розглянуто питання чесності клієнта та не має інформації, яка б призвела до висновку про нечесність клієнта;
- є достатньо компетентною для виконання завдання та має можливість, час та ресурси для цього;
- може дотримуватися вимог етики.

4. *Людські ресурси.* Фірма повинна провадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що вона має достатньо персоналу, здібності, компетентність та відданість етичним принципам якого дають змогу виконати завдання відповідно до вимог, і дозволять фірмі надавати звіти, що відповідають обставинам.

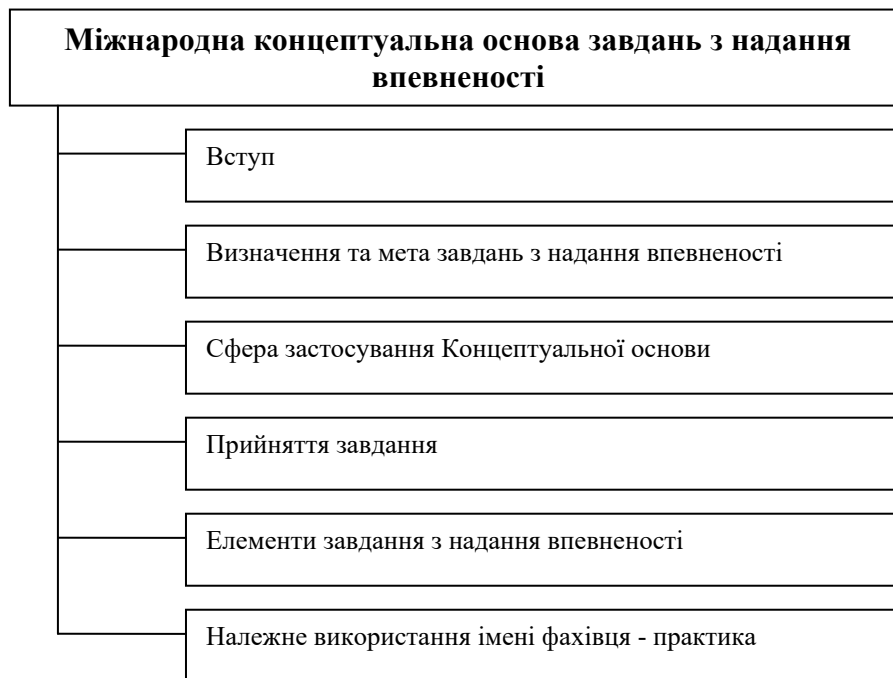
5. *Виконання завдань.* Політика фірми та процедури повинні надавати їй достатню впевненість у тому, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів законодавчих та регуляторних вимог, що фірма або партнер із завдання нададуть звіт, який відповідає обставинам.

6. *Моніторинг.* Фірма повинна провадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що система контролю якості фірми відповідна та адекватна, функціонує ефективно. Політика та процедури мають включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

2. *Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.* Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості визначає та описує елементи та цілі завдань, на які поширюється дія Міжнародних стандартів аудиту (МСА 100-999), Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО 2000-2699), Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000—3699). Вона визначає критерії для всіх осіб, як тих, які беруть участь у завданні з надання впевненості, так і для тих осіб, які беруть участь в розробці МСА, МСЗО,

МСЗНВ. Принципи, на яких базуються МСА, МСЗО, МСЗНВ, узгоджені з концепціями Концептуальної основи, яка сама по собі не встановлює стандарти і процедури щодо виконання завдань з надання впевненості.

Структура Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості наведена на рис. 14.2.



**Рис. 14.2. Структура Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості**

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості складається з таких розділів:

1. *Вступ*, в якому розглядаються завдання і критерії для фахівців-практиків та інших осіб, які беруть участь у завданнях з надання впевненості.

2. *Визначення та мета завдань з надання впевненості*. Завдання з надання впевненості – завдання за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями. Концепція концептуальної основи, визначає два типи завдання, які дозволяється виконувати фахівцю-практику:

- завдання з надання достатньої впевненості, які називають аудитами;
- завдання з надання обмеженої впевненості, які називають оглядами.

3. *Сфера застосування Концептуальної основи*. Цей розділ визначає, які завдання що виконує фахівець-практик входять до Концептуальної основи. До Концептуальної основи не входять завдання, в яких впевненість не висловлюється:

- завдання, які передбачені Міжнародним стандартом супутніх послуг;
- складання податкових декларацій;
- надання консультацій, та інші.

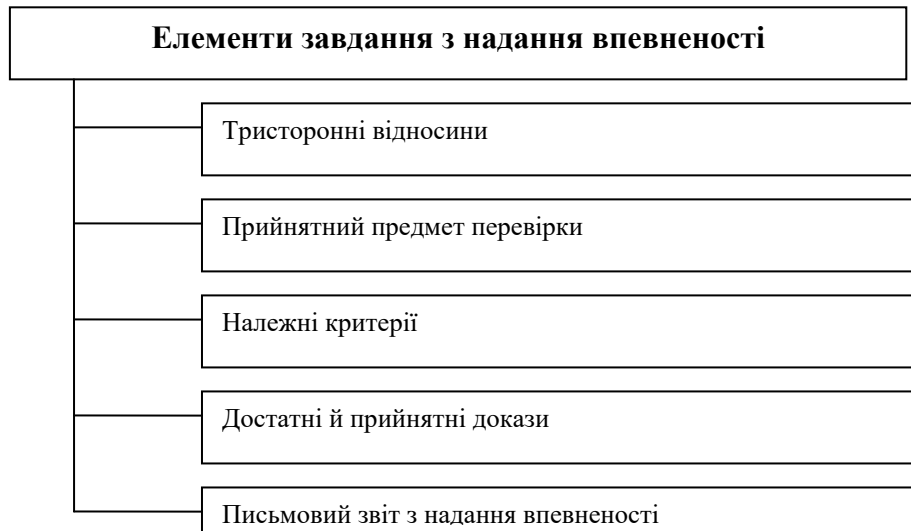
4. *Прийняття завдання*. В цьому розділі наведені характеристики, які слід виявити до того, як фахівець-практик може прийняти завдання з надання впевненості. Фахівець-практик приймає завдання тільки у тому випадку, коли



попереднє знання обставин завдання свідчить про те, що:

- будуть дотримані етичні принципи;
- завдання має всі характеристики, які уможливлюють його виконання.

5. *Елементи завдання з надання впевненості*. Схема елементів завдання з надання впевненості наведена на рис. 14.3.



**Рис. 14.3. Схема елементів завдання з надання впевненості**

Аудитор виконує дві принципово різні групи завдань: завдання, при виконанні якого впевненість висловлюється, та завдання, при виконанні якого впевненість не висловлюється

До першої групи відносяться такі види завдань:

1. Завдання з надання впевненості - завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями. Аудитору дозволяється виконувати декілька типів завдань з надання впевненості: завдання з надання достатньої впевненості, завдання з надання обмеженої впевненості, завдання з надання помірною рівня упевненості.

Ці завдання, в свою чергу, розподіляються на такі види.

Завдання з надання достатньої впевненості – це завдання, метою яких є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для надання позитивної форми висновку фахівця-практика.

Завдання з надання обмеженої впевненості - це завдання, метою яких є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але більшим, ніж у завданні з надання достатньої впевненості, як основи для надання негативної форми висновку фахівця-практика.

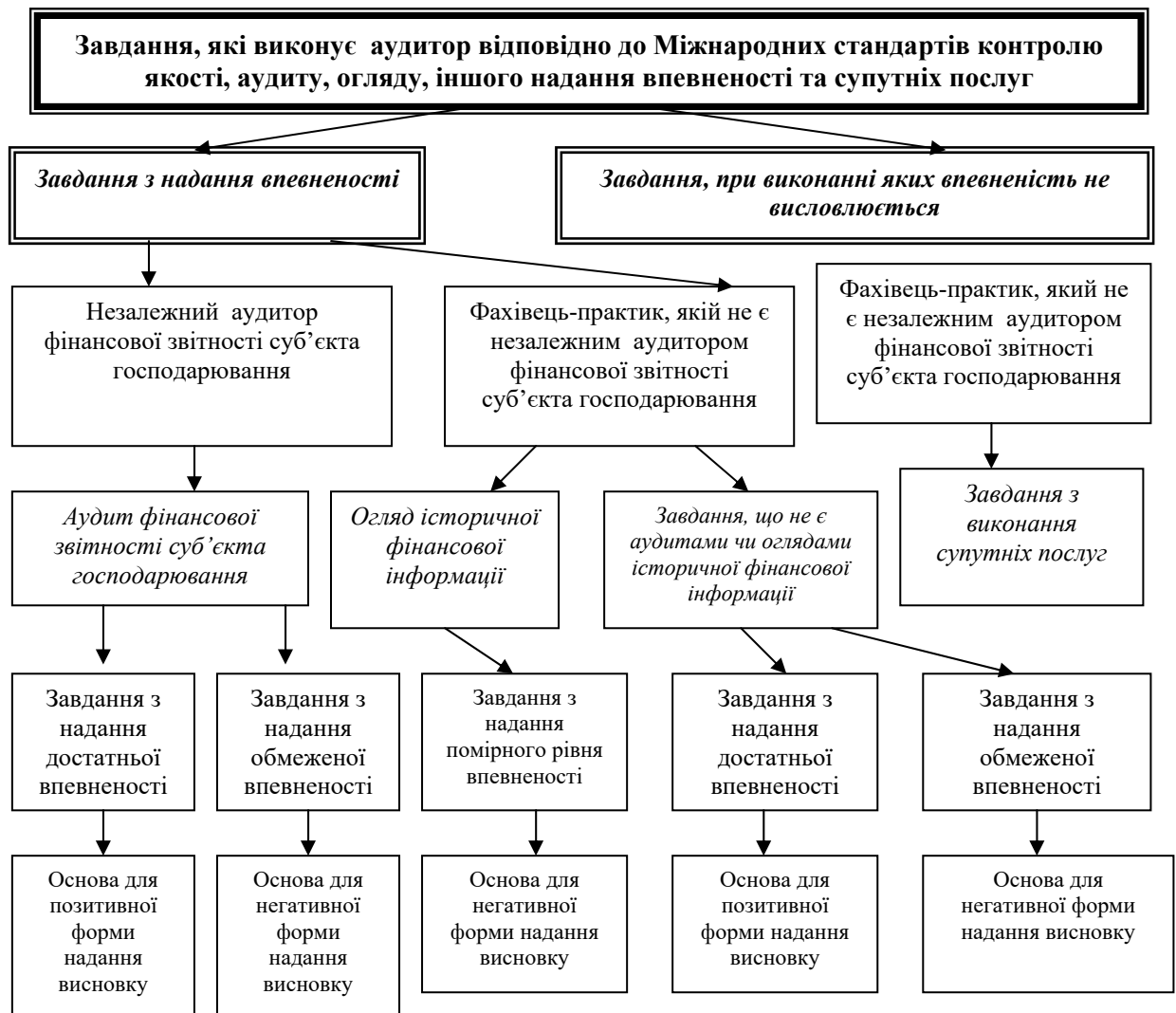
Завдання з огляду, надання помірної впевненості стосовно історичної фінансової інформації – це завдання, мета яких надати аудитору змогу, на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагав би аудит, констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Завдання з огляду надає помірний

рівень упевненості в тому, що інформація яка є предметом огляду, не містить суттєвого викривлення, що висловлюється у формі негативної впевненості.

2. Завдання з надання упевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації.

До другої групи відносяться завдання з супутніх послуг – завдання, в якому аудитор доручається виконати процедури, які були узгоджені з суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, та надати звіт про отримані результати. При виконанні таких завдань впевненість не висловлюється.

Завдання, які виконує аудитор, наведені на рис. 14.4.



**Рис. 14.4. Завдання, які виконує аудитор**

Таким чином аудиторську діяльність можна визначити як галузь суспільно необхідної праці, яка потребує спеціальних знань, вмінь і навиків для здійснення:

- аудиту, огляду, іншого завдання з надання впевненості;
- супутніх послуг, при виконанні яких впевненість не висловлюється;
- науково – педагогічного, організаційного і методичного забезпечення.

Для більшої наочності змісту діяльності, яка виконується аудитором, узагальнено основні етапи виконання завдань, на які розповсюджується дія Стандартів Ради з міжнародних стандартів аудиту та впевненості (таблиця 14.1 ).

Таблиця 14.1

## Характеристика процесу виконання послуг, передбачених стандартами Ради з міжнародних стандартів аудиту та впевненості

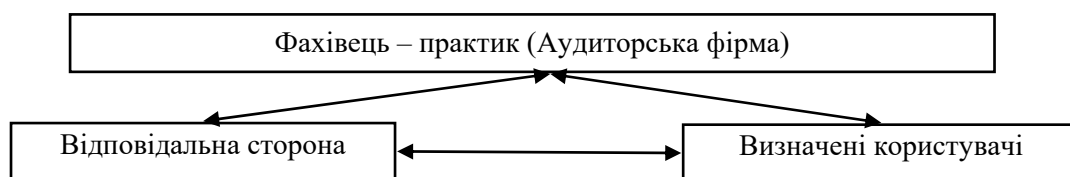
Види та послідовність дій	Супутні послуги (виконання погоджених процедур фінансової інформації, підготовка фінансової інформації)	Завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Огляд історичної фінансової інформації	Аудит історичної фінансової інформації
		Предмет завдання: будь-яка інша інформація, яка не є історичною фінансовою інформацією	Предмет завдання: історична фінансова інформація	
Виконання аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми особами і за визначення природи, розрахунку часу та обсягу процедур практик відповідальності не несе	+	-	-	-
Збирання, класифікація та узагальнення фінансової інформації (фінансових звітів та ін)	+	-	-	-
Виконання процедур, які зумовлені вимогами МСА, МСЗО, МСЗНВ. При цьому аудитор несе відповідальність за визначення природи, розрахунку часу та обсягу процедур, а також за розгляд будь-яких додаткових питань, які можуть поставити перед ним питання про необхідність суттєвої зміни інформації з предмету	-	+	+	+
Представлення звіту про фактичні результати, отримані в результаті виконання погоджених процедур	+	- Окремо не представляється, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислої опису обсягу виконаної роботи	- Окремо не представляється, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислої опису характеру огляду	- Окремо не представляється, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислої опису обсягу аудиторської перевірки
Представлення звіту щодо завдання з підготовки інформації	+			
Оцінка результатів здійснених аудиторських процедур	-	+	+	+
Формулювання впевненості	Впевненість не висловлюється і висновки не робляться. Користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені у звіті і на підставі роботи аудитора роблять власні висновки	Обґрунтованої чи обмеженої з урахуванням встановленого рівня суттєвості	Обмеженої з урахуванням встановленого рівня суттєвості	Обґрунтованої з урахуванням встановленого рівня суттєвості
Формування висновку		У позитивній чи негативній формі	У негативній формі	У позитивній формі
Представлення аудиторських висновків відповідальній стороні та користувачам		+	+	+
Прийняття рішень за наслідками висловлених аудиторських висновків та сформованої впевненості	- <i>Рішення приймається користувачами</i>	- <i>Рішення приймається користувачами</i>	- <i>Рішення приймається користувачами</i>	- <i>Рішення приймається користувачами</i>

Представлений матеріал побудований з врахуванням того, що згадані стандарти включають:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які застосовуються в аудиторській перевірці історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які застосовуються під час огляду історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, які застосовуються під час завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які застосовуються під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших супутніх послуг (п. 4-7 Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг).

3. *Тристоронні відносини.* Завдання з надання впевненості передбачає участь у цьому процесі трьох окремих сторін: фахівця – практика (аудиторської фірми), відповідальної сторони, визначених користувачів.

Тристоронні відносини – це відносини між суб'єктом фахівцем – практиком (аудиторською фірмою) і об'єктами (відповідальною стороною та користувачами) аудиторської діяльності з приводу її результатів. Логіку тристоронніх відносин можна подати так (рис. 14.5 ).



**Рис. 14.5. Логіка тристоронніх відносин**

Тристоронні відносини охоплюють усі виробничі відносини при виконанні завдань з надання впевненості. Стан тристоронніх відносини, характер їх розвитку впливає на процес і визначає результат завдань з надання впевненості.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг редакції 2013 року, Кодексу Етики Професійних бухгалтерів, Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості термін «фахівець – практик» визначає професійного практикуючого бухгалтера, який є членом організації МФБ, який незалежно від класифікації обов'язків надає професійні послуги.

Термін «аудитор» відповідно до МСА та МСЗО використовується для зазначення особи чи осіб, які проводять аудит, як правило партнер із завдання або інші члени аудиторської групи із завдання. Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості визначено, що термін «фахівець – практик» є ширший, ніж термін «аудитор», що вживаються у МСА та МСЗО, і який стосується тільки тих фахівців-практиків, що виконують завдання аудиту або огляду стосовно історичної фінансової інформації.

Термін «аудитор» нами використовується відповідно до документів,

затверджених Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, коли описується аудит, огляд, інше надання впевненості і супутніх послуг, що можуть виконуватися фахівцем-практиком.

Таке посилення не означає, що особа, яка виконує огляд, інше надання впевненості або супутні послуги, має бути аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання. Крім того, слід враховувати, що цей термін вживається також і у Законі України «Про аудиторську діяльність», в якому тлумачиться як «фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України».

Термін «незалежний аудитор фінансової звітності суб'єкта господарювання» вживається в контексті аудиту фінансової звітності, яка містить історичну фінансову інформацію.

Відповідальна сторона – це особа (особи), яка надає аудитору письмові твердження з оцінкою або вимірюванням (стосовно відповідних критеріїв) предмету, який можна (чи не можна) подати користувачам як твердження, і відзначається такими характеристиками, які зумовлені специфікою відповідальності:

- при виконанні завдання з надання безпосереднього висновку є відповідальною за предмет завдання;
- при виконанні завдання з підтвердження є відповідальною за інформацію з предмета (підтвердження) та може бути відповідальною за предмет, та може бути стороною, що наймає аудитора;
- при виконанні завдання з надання впевненості формує інформаційні масиви про предмет в межах визначеної облікової політики.

Відповідальною стороною може бути один із користувачів. Відповідальна сторона може бути, а може і не бути стороною замовником.

Користувачами є особа, особи, або клас осіб, для яких аудитор готує звіт із завдання з надання впевненості, або звіт, в якому аудитор упевненість не висловлює. У випадках, визначених чинним законодавством, користувачі визначають вимоги до завдання з надання впевненості.

Відповідальна сторона та користувачі можуть належати до різних або до однієї організації. Відносини між відповідальною стороною та користувачем слід розглядати в контексті конкретного завдання.

Функції сторін «тристоронніх відносин» при виконанні окремих завдань з надання аудиторських послуг наведено у табл. 14.2.

Функції сторін «тристоронніх відносин» при виконанні окремих завдань з надання аудиторських послуг визначені для завдань з надання обґрунтованої впевненості, завдань з надання обмеженої впевненості, супутніх послуг.

Система підходів до комплексного здійснення аудиторської діяльності має базуватися на вимогах Кодексу Етики Професійних бухгалтерів РМСЕБ та Стандартів Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) і враховувати необхідність контролю якості виконання завдань в сфері аудиторської діяльності, базуватися на елементах завдань з надання впевненості з огляду на зміст функцій окремих суб'єктів «тристоронніх відносин» при виконанні різних завдань з надання аудиторських послуг (завдань з надання обґрунтованої впевненості, завдань з надання обмеженої впевненості, супутніх послуг).

Таблиця 14.2

## Функції сторін «тристоронніх відносин» при виконанні окремих завдань за надання аудиторських послуг

Сторони тристоронніх відносин	Типи завдань			
	Завдання з надання обґрунтованої впевненості	Завдання з надання обмеженої впевненості	Супутні послуги	
Фахівець - практик (бухгалтер, при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації)	Зменшує ризик завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для висловлення позитивної форми думки висловлення висновку аудитора	Зменшує ризик завдання з надання впевненості до рівня що є прийнятним за обставин завдання, але більшого ніж при завданні з надання обґрунтованої впевненості, як основи для висловлення негативної думки як основи для негативної форми висловлення висновку аудитора	Завдання з проведення погоджених процедур. Складає звіт на підставі тверджень відповідальної сторони, яка виконала оцінку або вимірювання предмета, який досліджує, застосовуючи погоджені із замовником процедури. Аудитор судження не формує, упевненість не висловлює	Завдання з підготовки фінансової інформації. Бухгалтер, використовуючи бухгалтерський, а не аудиторський досвід, збирає, класифікує і узагальнює фінансову інформацію, готує звіт. Бухгалтер судження не формує, упевненість не висловлює
Відповідальна сторона	Формує інформаційні масиви про предмет у межах визначеної облікової політики	Формує інформаційні масиви про предмет у межах визначеної облікової політики	Виконує оцінку або вимірювання предмета завдання і передає її аудиторіві	Формує інформаційні масиви про предмет у межах визначеної облікової політики
Користувачі	Отримують висновок з наданням обґрунтованої впевненості	Отримують висновок з наданням обмеженої впевненості	Отримують звіт. Користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором в звіті, і на підставі звіту аудитора роблять власні висновки	Отримують звіт. Користувачі звіту самі оцінюють проведені класифікації і узагальнення фінансової інформації

Розглянемо місце податкових відносин та сфери оподаткування в системі аудиторських послуг. О.І. Малишкін обґрунтовано підкреслює, що запровадження методик перевірок показників податкових декларацій в чинну нормативну базу аудиту може бути запроваджено як один з наступних чотирьох варіантів:

1) перший – складова аудиту історичної фінансової звітності та огляду історичної фінансової інформації в частині зобов'язань перед бюджетом і соціальними фондами (використовуються профільні МСА 200–810 та МСЗО 2400, 2410);

2) другий – виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності (використовуються профільні МСЗНВ 3000, 3400);

3) третій – завдання з виконання погоджених процедур (супутні послуги);

4) четвертий – інші аудиторські (консультаційні) послуги (більшість аудиторських фірм України саме так кваліфікують перевірки податків, зборів замовників (з відображенням у р. 133.1 Звіту аудитора за ф. №1– аудит) [179].

О.А. Петрик також в своїх дослідженнях акцентує увагу на тому, що аудит оподаткування може бути декількох видів: складова аудиту фінансової звітності, аудит спеціального призначення, інші завдання з надання впевненості, податковий Due Diligence, податкові консультаційні та супровідні послуги [135, с. 13; 48].

Класифікація видів аудиту на даний момент повинна розглядатися з точки зору наступної класифікації завдань з надання впевненості, яка запропонована в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), яка заснована Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ):

1) аудит історичної фінансової інформації, до складу якого віднесено і певні аудиторські завдання спеціального призначення, предметом перевірки в рамках яких є, зокрема:

➤ фінансові звіти, складені відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;

➤ окремі фінансові звіти;

➤ конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів);

➤ виконання контрактних угод, коли аспекти такого виконання в цілому стосуються питань бухгалтерського обліку та фінансових питань;

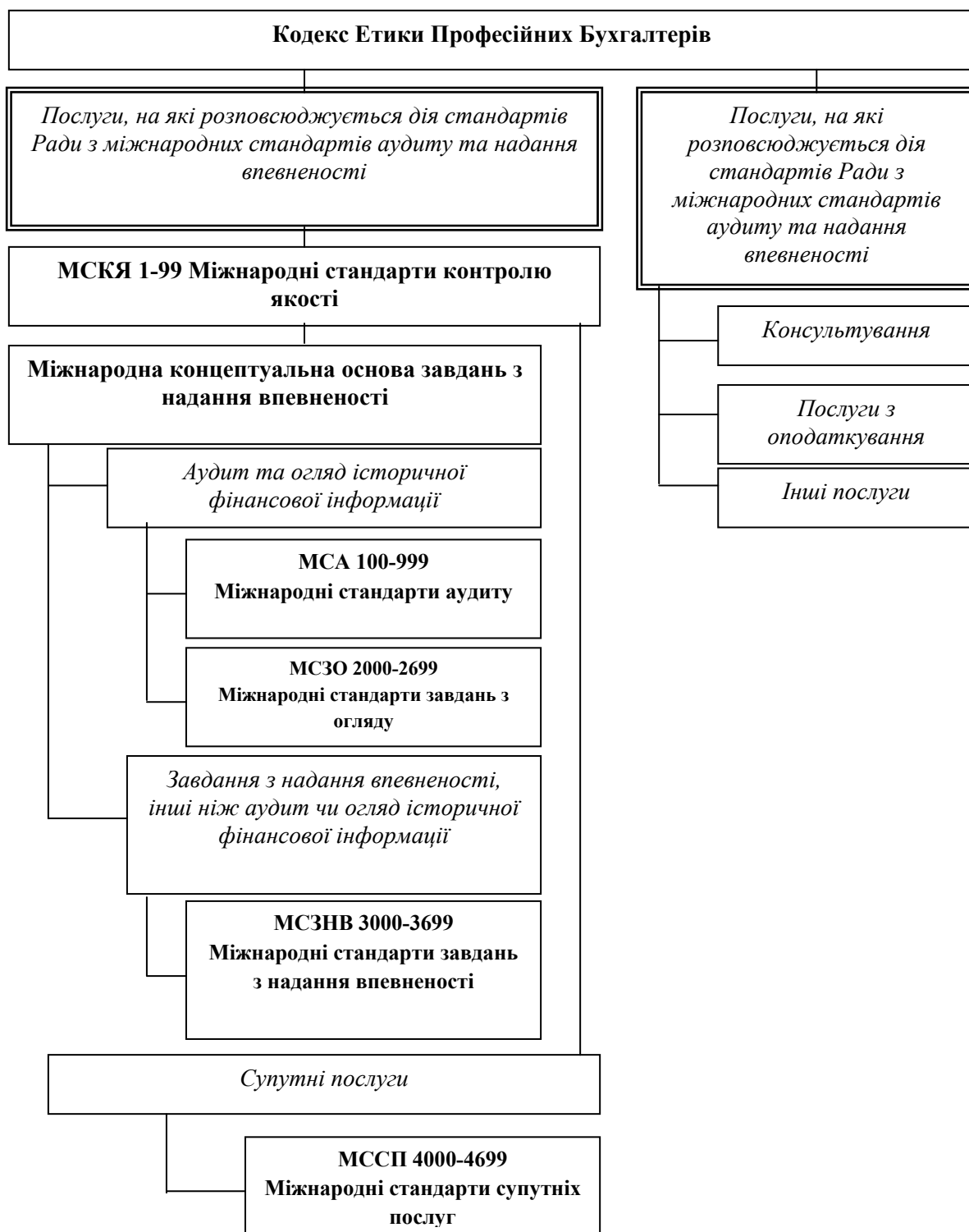
➤ узагальнені фінансові звіти (п.1 Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 805 «Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»);

2) огляд історичної фінансової інформації;

3) завдання з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації, а відповідно не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;

4) супутні послуги;

5) інші послуги, в тому числі консультаційні, відмінністю яких є те, що для них не розроблені відповідні стандарти (рис. 14.6).



**Рис. 14.6. Взаємозв'язок стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості**

Відповідно, податкові відносини можуть знайти прояв в різних аудиторських послугах (табл. 14.3). Так, при виконанні завдання з аудиту фінансової звітності аудитори повинні, по-перше, обов'язково здійснювати окремі процедури, які стосуються статей щодо дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом, по-друге, обов'язковому розгляду підлягає податкове законодавство в цілому як таке, що має суттєвий вплив на показники фінансової



звітності відповідно до вимог МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності». Такі ж вимоги стосуються і завдань з огляду фінансової звітності, але з урахуванням того, що це завдання з надання обмеженої впевненості. Відповідно до вимог МСА 805 «Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» може бути виконано окреме завдання з аудиту, предметом перевірки в якому будуть виступати лише статті фінансової звітності, які стосуються розрахунків з бюджетом. В сфері супутніх послуг можуть виконуватися завдання з виконання узгоджених процедур та завдання з підготовки інформації для податкових декларацій.

**Таблиця 14.3**

**Взаємозв'язок податкових відносин та аудиторських послуг**

<b>№ з/п</b>	<b>Вид аудиторської послуги</b>	<b>Прояв податкових відносин</b>
1.	Завдання з аудиту фінансової звітності згідно з Міжнародними стандартами аудиту	Обов'язковий розгляд впливу податкового законодавства на показники фінансової звітності та розкриття інформації у фінансовій звітності відповідно до вимог МАС 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» Обов'язкова перевірка статей фінансового звіту, які стосуються дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом
2.	Завдання з огляду фінансової звітності згідно з Міжнародними стандартами завдань з огляду	Обов'язковий розгляд впливу податкового законодавства згідно з п. 52 «Процедури для застосування в конкретних обставинах» Міжнародного стандарту завдань з огляду «Завдання з огляду історичних фінансових звітів» Процедури огляду статей фінансового звіту, які стосуються дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом
3.	Завдання з аудиту елементів, рахунків або статей фінансового звіту	Завдання з аудиту дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом як елементу фінансового звіту, яке виконується згідно з вимогами МСА 805 «Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
4.	Завдання з виконання супутніх послуг	Завдання з виконання узгоджених процедур щодо дебіторської заборгованості та поточних зобов'язань за розрахунками з бюджетом як елементів фінансового звіту Завдання з підготовки інформації для податкових декларацій
5.	Інші послуги	Податкове консультування Податкові розрахунки Податкове планування Податкове прогнозування

Значну питому вагу займають послуги з податкового консультування та інші послуги, зокрема, в сфері податкового планування та прогнозування.

## **14.2. ВРАХУВАННЯ ВИМОГ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

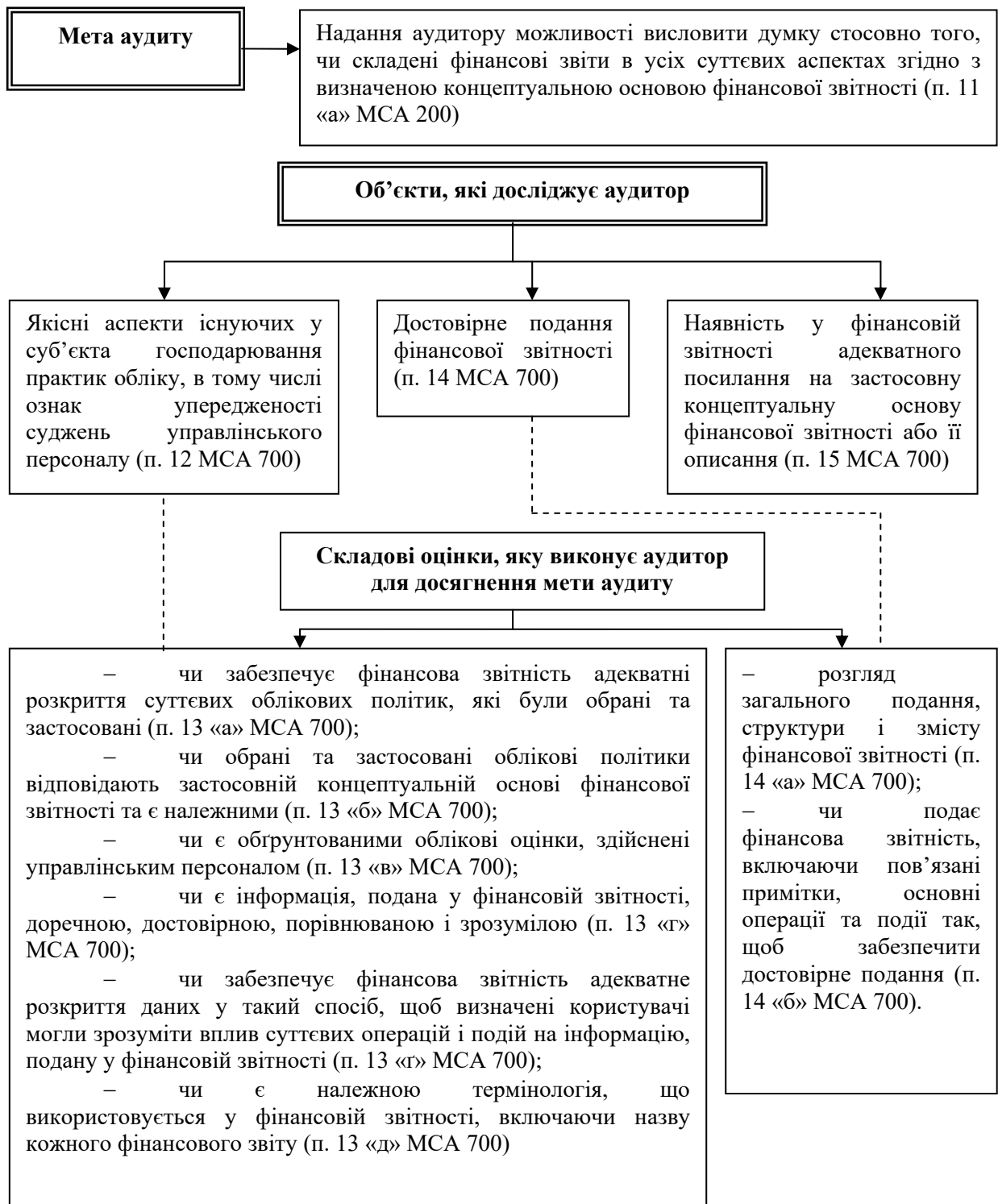
Правильна та раціональна організація процесу аудиту, вибору необхідних та достатніх аудиторських процедур повинна базуватися на чіткому розумінні багатьох питань, зокрема: в чому полягає мета аудиту фінансової звітності; якими повинні бути критерії оцінки фінансової звітності; які існують викривлення фінансової звітності та якими повинні бути дії аудитора у випадку їх виявлення; яким чином слід оформлювати результати аудиту тощо. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів у такий спосіб: надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п. 11 «а»).

Для висловлення думки аудитор повинен використати такі формулювання: «надає достовірну та справедливу інформацію» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» (п. 35 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»), а саме формування думки має містити оцінку того, чи були фінансові звіти підготовлені та подані відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриттів.

У МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета фінансових звітів загального призначення» (стандарти видання 2007 р.) зазначалося, що така оцінка вимагає розгляду (з точки зору застосованої концептуальної основи фінансової звітності): чи відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам; чи прийнятні в даних обставинах облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом; чи є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, представлена у фінансових звітах; чи дають фінансові звіти розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах (п. 6, 13 МСА 700).

У МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» (стандарти видання 2010, 2013, 2015 рр.) елементи такої оцінки розширені (рис. 14.7).

Пояснюючи, що фінансові звіти складені в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, управлінській персонал явно чи неявно робить *твердження (financial statement assertions)* щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації. Аудитор використовує ці твердження для розгляду потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце.



**Рис. 14.7. Мета аудиту фінансової звітності згідно з Міжнародними стандартами аудиту та складові оцінки, яку виконує аудитор для її досягнення**

Самі твердження поділені на такі категорії:

- 1) *існування (existence)*: актив або зобов'язання існують на конкретну дату;
- 2) *права і зобов'язання (rights and obligations)*: актив або зобов'язання належить суб'єктові господарювання на конкретну дату;
- 3) *наявність (occurrence)*: операція або подія стосуються суб'єкта господарювання, відбулися протягом звітного періоду;

4) *повнота (completeness)*: відсутність необлікованих активів, зобов'язань, операцій або подій, а також нерозкритої інформації про статті;

5) *оцінка вартості (valuation)*: актив або зобов'язання обліковуються за відповідною балансовою вартістю;

6) *вимірювання (measurement)*: операція або подія відображені за належною сумою, доходи та витрати віднесені до відповідного звітного періоду;

7) *подання і розкриття інформації (presentation and disclosure)*: інформація про статтю розкрита, класифікована та описана згідно із застосованою концептуальною основою фінансової звітності.

Серед зазначених критеріїв відсутній критерій «відповідність законодавству», під яким (виходячи з вище викладеного) слід розглядати інші закони та нормативні акти, які не входять до концептуальної основи фінансової звітності. Це є надзвичайно важливим для українських суб'єктів господарювання, оскільки дотримання законодавчих та нормативних документів, особливо з питань оподаткування, спричинює значний вплив на визначення критеріїв оцінки фінансової звітності.

Існування окремого Міжнародного стандарту аудиту 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», який входить до групи стандартів, що встановлюють загальні принципи аудиту та обов'язки сторін, з одного боку, вважається абсолютно логічним, але з іншого, викликає цілу низку питань при його докладному вивченні та порядку його застосування з урахуванням вимог українського законодавства.

Плануючи та виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи звіт незалежного аудитора про фінансову звітність, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність суб'єкта господарювання іншим законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти. При цьому підкреслюється, що закони та нормативні акти значно різняться своїм ставленням до фінансових звітів:

- деякі з них визначають форму, зміст фінансових звітів суб'єкта господарювання або суми, що підлягають обліку, або інформацію, що підлягає розкриттю у фінансових звітах;

- інші закони та нормативні акти є обов'язковими для дотримання управлінським персоналом або встановлюють положення, згідно з якими суб'єкт повинен вести свою діяльність;

- деякі суб'єкти здійснюють свою діяльність у галузях, які жорстко регулює законодавство (наприклад, банківські установи);

- діяльність інших суб'єктів регулюється лише законами та нормативними актами, які визначають загальні питання функціонування суб'єкта господарювання (наприклад, техніка безпеки, охорона здоров'я працівників, збереження принципу рівноправності на роботу);

- невідповідність певним законам і нормативним актам може стати причиною припинення діяльності суб'єкта господарювання або поставити під сумнів дотримання ним принципу безперервності діяльності (наприклад, такі наслідки можуть бути за невідповідності умовам отримання ліцензії або іншого права на ведення діяльності, наприклад, невідповідність банку вимогам щодо капіталу чи інвестицій).

Відповідальність за забезпечення діяльності суб'єкта господарювання відповідно до положень законодавчих і нормативних актів несе управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Законодавчі та нормативні акти можуть по-різному впливати на фінансову звітність суб'єкта господарювання: наприклад, вони можуть впливати на розкриття конкретної інформації, яке вимагається від суб'єкта господарювання у фінансовій звітності, або вони можуть установлювати застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Вони можуть також встановлювати певні юридичні права та обов'язки суб'єкта господарювання, деякі з яких визнаватимуться у фінансовій звітності. Крім того, законодавчі та нормативні акти можуть встановлювати штрафні санкції для суб'єкта господарювання у разі недотримання вимог.

Податкове законодавство України, яке повинно розглядатися в процесі проведення аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, складається з:

- Конституції України;
- Податкового кодексу України;
- Митного кодексу України (у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням ввезним або вивезним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України);
- Господарського та Цивільного кодексів (зокрема в частині регулювання діяльності суб'єктів господарювання та відносин між ними);
- Водного, Земельного, Лісового кодексів та Кодексів України про надра (в частині регулювання платників, об'єктів, бази оподаткування відповідними видами рентної плати);
- Законів України, які регламентують діяльність суб'єктів господарювання певних видів діяльності, організаційно-правової форми тощо;
- чинних міжнародних договорів України, якими регулюються питання оподаткування, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;
- Указів Президента України в частині регламентування діяльності органів державного управління, підтримки суб'єктів господарювання та/або певних видів діяльності;
- нормативно-правових актів (постанов, розпоряджень) Кабінету Міністрів України, прийнятих на підставі та спрямованих на виконання Податкового Кодексу та інших законів з питань оподаткування;
- нормативно-правових актів (наказів, рішень, розпоряджень) міністерств і відомств, прийнятих на підставі та спрямованих на виконання Податкового Кодексу та інших законів з питань оподаткування;
- рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків (зборів), прийнятих за правилами, що встановлені Податковим Кодексом;
- документів інструктивного, довідкового та рекомендаційного характеру органів державного управління та місцевого самоврядування.

В МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» підкреслюється необхідність введення різноманітних політик і процедур для попередження й виявлення недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. Такі політики та процедури можуть включати:

- моніторинг юридичних вимог і забезпечення того, що операційні процедури суб'єкта господарювання відповідають цим вимогам;
- встановлення і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;
- розробка, оприлюднення та дотримання кодексу поведінки;

- забезпечення відповідної підготовки і розуміння кодексу поведінки працівниками;
- моніторинг дотримання кодексу поведінки і вжиття відповідних дисциплінарних заходів до працівників, які не дотримуються його;
- залучення юрисконсультів для допомоги в моніторингу юридичних вимог;
- ведення реєстру значущих законодавчих та нормативних актів, яких суб'єкт господарювання повинен дотримуватися в своїй конкретній галузі, і реєстрація скарг.

Для великих суб'єктів господарювання такі політики і процедури можна доповнювати за допомогою запровадження таких суб'єктів:

- підрозділу внутрішнього аудиту;
- аудиторському комітету;
- підрозділу, який здійснює нагляд за дотриманням вимог.

Цілі аудитора при розгляді законодавчих та нормативних актів такі:

- отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які, як це загальновизнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність;
- виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

Під терміном «недотримання вимог» розуміються дії або бездіяльність (навмисні та ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам, і включають операції, які здійснює суб'єкт господарювання або від його імені чи за його дорученням ті, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінський персонал та працівники суб'єкта господарювання, з виключенням особистих неправомірних дій (не пов'язаних з діяльністю суб'єкта господарювання) тих, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінського персоналу та працівників суб'єкта господарювання.

У МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» розрізняється відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог двох різних категорій законодавчих та нормативних актів (рис. 14.8).

*1. Аудитор у рамках отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища відповідно до вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» повинен виконати такі процедури (пп. 12-17 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).*

1.1. Сформувані загальне розуміння тих законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до суб'єкта господарювання та галузі, а також отримати загальне уявлення про відповідність суб'єкта господарювання цим вимогам.



**Рис. 14.8. Категорії законодавчих та нормативних актів та відповідальність аудитора згідно з Міжнародними стандартами аудиту**

Для отримання загального розуміння законодавчої та нормативної бази, а також того, як суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази, аудитор може, наприклад, використати теперішнє розуміння галузі суб'єкта господарювання, нормативних та інших зовнішніх чинників, оновити розуміння тих законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо визначають наведені суми і розкриття інформації у фінансовій звітності.

1.2. Відібрати закони та нормативні документи, які впливають на визначення суттєвих сум і інформації, що розкриваються у фінансових звітах. Аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури:

- звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів;
- перевірити листування, якщо таке є, з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами.

Запити до управлінського персоналу мають бути зроблено стосовно:

- інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання;
- політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання

вимог законодавчих та нормативних актів;

➤ політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів.

Приклад оформлення листа-запита наведений на рис. 14.9.

Фірмовий бланк аудиторської фірми)

(Дата, №)

Лист-запит аудиторської фірми на отримання від управлінського персоналу .... (назва підприємства) інформації, необхідної для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (завдання з аудиту спеціального призначення) №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.

Цей лист-запит на отримання від управлінського персоналу .... (назва підприємства) інформації, необхідної для виконання завдання з аудиту фінансової звітності (завдання з аудиту спеціального призначення), був оформлений у зв'язку з виконанням аудиторською фірмою аудиту фінансової звітності .... (назва підприємства) за 20\_\_ рік за період з 1 січня 20\_\_ року по 31 грудня 20\_\_ року на підставі договору №\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.

Для того, щоб ми мали підстави для висловлення нами думки стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно в усіх суттєвих аспектах відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та положень (стандартів) бухгалтерського обліку, просимо Вас надати письмові запевнення, які вимагаються **МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності».**

1. Просимо управлінський персонал надати інформацію стосовно:

- законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на діяльність суб'єкта господарювання, політики і процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, а також прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів (п. 12, Д7 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»);
- порядку дотримання суб'єктом господарювання вимог законодавчих і нормативних актів, для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог іншого законодавства, яке може мати суттєвий вплив на фінансову звітність (п. 14 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).

2. Просимо управлінський персонал та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, надати письмові запевнення про те, що Ви розкрили всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності (п. 16 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).

Відповідь просимо надати у письмовій формі у вигляді листа-запевнення.

(П.І.Б. аудитора)  
(Печатка аудиторської фірми).

Даний лист-запит отримано .... (назва підприємства).  
Дата отримання «\_\_» \_\_\_\_ 20\_\_ р.  
(П.І.Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи)  
(Печатка підприємства).

**Рис. 14.9. Приклад оформлення листа-запита до управлінського персоналу стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів в сфері оподаткування**



1.3. Виконати безпосередньо процедури, спрямовані на виявлення невідповідності законам і нормативним актам, які варто розглянути, складаючи фінансові звіти, одержання достатніх та відповідних аудиторських доказів відповідності тим законам і нормативним документам, які впливають на визначення суттєвих сум і інформації, що розкриваються у фінансових звітах.

1.4. Заздалегідь окреслити коло питань щодо можливостей невідповідності законам та нормативним документам, про які слід інформувати вищий управлінський персонал, що є важливим при завершенні аудиту та оцінці зібраних доказів.

1.5. Аудитор повинен звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності.

Оскільки вплив законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність може значно варіюватися, письмові запевнення надають необхідні аудиторські докази про обізнаність управлінського персоналу в ідентифікованому або підозрюваному недотриманні вимог законодавчих та нормативних актів, вплив якого може бути суттєвим для фінансової звітності. Проте самі по собі письмові запевнення не надають достатні та прийнятні аудиторські докази і відповідно не впливають на характер і обсяг інших аудиторських доказів, які слід отримати аудитору.

При цьому в п.17 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» зазначено, що за винятком вищезазначених процедур, інші тестування та процедури стосовно відповідності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам аудитор не виконує, оскільки це виходить за межі аудиторської перевірки фінансових звітів.

## *II. Дії аудитора в процесі проведення аудиторської перевірки:*

2.1 Аудитор має бути готовий до того, що процедури, які застосовуються з метою формування думки про фінансову звітність, можуть виявити факт можливої невідповідності законам і нормативним актам. Аудиторські процедури, які застосовуються для формулювання думки щодо фінансової звітності, можуть привернути увагу аудитора до випадків недотримання вимог або підозрюваного недотримання вимог законодавчих та нормативних актів. Такі аудиторські процедури можуть, наприклад, включати:

- ознайомлення з протоколами;
- здійснення запитів до управлінського персоналу та штатного або зовнішнього юрисконсульта суб'єкта господарювання щодо судових процесів, позовів і оцінки;
- виконання тестів по суті щодо деталей класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації.

2.2. Якщо аудиторіві стає відомою інформація, яка стосується можливої невідповідності законодавству, йому слід одержати розуміння характеру такої невідповідності та обставин, за яких вона сталася, а також отримати іншу достатню інформацію, необхідну для оцінювання можливого впливу такої невідповідності на фінансові звіти. До таких ситуацій, зокрема, віднесено:

- розслідування регуляторними організаціями та державними установами або сплата штрафів і пені;

- оплата достовірно невизначених послуг або позики консультантам, пов'язаним сторонам, працівникам чи державним службовцям;
- комісійні за продаж або агентські винагороди, які виявляються надмірними порівняно зі звичайно сплачуваними суб'єктом господарювання чи в його галузі або порівняно з фактично отриманими послугами;
- закупівлі за значно вищими або нижчими цінами від ринкової ціни;
- незвичайні платежі грошовими коштами, придбання у формі банківських чеків до сплати пред'явнику або перекази на номерні банківські рахунки;
- незвичайні операції з компаніями, зареєстрованими в країнах - податкових оазах;
- платежі за товари чи послуги, здійснені в іншу країну, ніж та, з якої вони походять;
- платежі без належної документації щодо валютного контролю;
- існування інформаційної системи, яка не надає, навмисно або випадково, аудиторські докази або достатні докази;
- несанкціоновані операції або неналежно зареєстровані операції;
- негативні відгуки в засобах масової інформації.

2.3. Якщо аудитор вважає, що може бути невідповідність законодавству, то йому слід документально оформити виявлені обставини та обговорити їх з управлінським персоналом. Якщо управлінський персонал не надає переконливої інформації про відповідність законам та іншим нормативним актам, то аудитор повинен проконсультуватися або з юристом суб'єкта господарювання, або з власним юристом щодо того, чи допущено порушення законів і нормативних актів, а також стосовно можливих наслідків і подальших заходів аудитора.

*III. Дії аудитора, якщо факти невідповідності законам і нормативним актам ідентифіковані або підозрюються (пп. 18-21 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).*

В МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» рекомендовано аудитору при виявленні фактів невідповідності вимогам нормативних та законодавчих документів:

- по-перше, більш ретельно вивчити обставини, при яких були допущені порушення та оцінити, як вплинуть ці порушення на достовірність фінансової звітності, тобто визначити їх рівень (суттєвий чи несуттєвий);
- по-третє, обговорити результати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або звернутися за юридичною консультацією.

3.1. Питання, важливі для оцінки аудитором можливого впливу на фінансову звітність, охоплюють:

- потенційні фінансові наслідки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів на фінансову звітність, у тому числі, наприклад, стягнення штрафів, пені, збитки, загроза експропріації активів, примусове припинення діяльності та судові процеси;
- чи вимагають потенційні фінансові наслідки розкриття інформації;
- чи є потенційні фінансові наслідки настільки серйозними, що ставлять під сумнів достовірне подання фінансової звітності або роблять в інший спосіб фінансову звітність оманливою.

Наслідки конкретних випадків недотримання вимог, ідентифікованих аудитором, залежать від взаємозв'язку скоєння та приховування дій, якщо вони є, з

конкретними заходами контролю та рівнем управлінського персоналу або працівниками, що беруть участь, зокрема від наслідків участі управлінського персоналу вищого рівня в межах суб'єкта господарювання.

3.2. Аудитор може обговорити результати з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо вони можуть надати додаткові аудиторські докази. Наприклад, аудитор може підтвердити, що ті, кого наділено найвищими повноваженнями, мають таке саме розуміння фактів та обставин, які стосуються операцій або подій, які призвели до недотримання вимог законодавчих та нормативних актів.

Якщо управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають аудитору достатньої інформації про те, що суб'єкт господарювання фактично дотримується вимог законодавчих та нормативних актів, аудитор може вважати доцільним консультуватися зі штатним або зовнішнім юрисконсультом суб'єкта господарювання стосовно застосування вимог законодавчих та нормативних актів за конкретних обставин, у тому числі можливості шахрайства і можливого впливу на фінансову звітність.

Якщо консультація з юрисконсультком суб'єкта господарювання вважається недоцільною або якщо аудитора не переконує думка юрисконсульта, він може вважати за доцільне консультуватися з власним юрисконсультком стосовно того, чи відбувається порушення законодавчих та нормативних актів, можливих юридичних наслідків, включаючи можливість шахрайства і подальші заходи, якщо такі є, яких вживатиме аудитор.

#### *IV. Повідомлення фактів невідповідності.*

4.1. В МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» передбачені обов'язки аудитора інформувати про випадки недотримання вимог тим, кого наділено найвищими повноваженнями (пп. 22-24).

Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання і тому не обізнані з питаннями, яких стосується ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог, про яке аудитор уже повідомляв, аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про питання, що стосуються недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які привертають увагу аудитора під час аудиту, крім тих питань, які явно не є важливими.

Якщо за професійним судженням аудитора недотримання вимог вважається навмисним і суттєвим, аудитор повинен якомога швидше повідомити про це тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Якщо аудитор підозрює, що управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь у недотриманні вимог законодавства, він повинен повідомити про це наступний вищий рівень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, якщо він існує, наприклад аудиторський комітет або спостережну раду.

Якщо наступний вищий рівень управлінського персоналу не існує або якщо аудитор вважає, що його повідомлення може не подіяти, або він невпевнений, кого повідомляти, аудитор повинен розглянути необхідність отримання юридичної консультації. Разом з тим, в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не наведено, яким же повинен бути результат такої консультації та подальші дії аудитора.

4.2. Якщо аудитор ідентифікував або підозрює недотримання вимог

законодавчих і нормативних актів, він повинен визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про ідентифіковане чи підозрюване недотримання вимог сторонам поза межами суб'єкта господарювання, зокрема регуляторним та правоохоронним органам (п. 28 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).

4.3. Аудитор у виняткових випадках може прийняти рішення відмовитися від проведення аудиторської перевірки, якщо суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів для усунення тих недоліків, усунення яких аудитор вважає потрібним за даних обставин, навіть якщо невідповідність не має суттєвого впливу на фінансову звітність. До числа факторів, які можуть вплинути на думку аудитора, входить підозра у причетності найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що може поставити під сумнів достовірність пояснень управлінського персоналу, а також призвести до відмови аудитора продовжувати співпрацю з цим суб'єктом господарювання. Якщо аудитор сформував таку думку, МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» знову рекомендує звернутися по юридичну консультацію. Якщо відмова від завдання неможлива, аудитор може розглянути альтернативні дії, включаючи описання недотримання вимог у параграфі «Інші питання» в аудиторському звіті.

*V. Врахування фактів невідповідності вимогам законодавчих та нормативних актів у звіті незалежного аудитора.*

5.1. Оцінка впливу виявлених невідповідностей та формування звіту незалежного аудитора (пп. 25-27) (табл. 14.4).

Якщо факт невідповідності *суттєво впливає* на фінансові звіти та не був належним чином відображений у них, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку (видати відповідний звіт незалежного аудитора), але в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не наведено критерії вибору умовно-позитивної або негативної думки.

Якщо суб'єкт господарювання перешкоджає аудиторів одержати достатні та відповідні аудиторські докази, які підтверджують, що факти невідповідності законодавству, які можуть бути суттєвими для фінансових звітів, мали місце (або могли мати місце), аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки про фінансові звіти на підставі обмеження обсягу аудиторської перевірки, але знову ж таки, в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не наведено критерії вибору умовно-позитивної або негативної думки.

Якщо аудитор не може визначити, чи мав місце факт невідповідності, через обмеження, зумовлені обставинами, а не самим суб'єктом господарювання, йому слід розглянути питання про вплив на звіт незалежного аудитора, але в МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» не зазначено, яким чином слід модифікувати в цьому випадку думку, висновок і сам звіт.

Вимогами МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» передбачено необхідність включення до файлу із завдання такої документації, яка має відношення до процедур розгляду законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності (п. 29):

Таблиця 14.4

**Вимоги МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» щодо порядку формування звіту незалежного аудитора при виявленні факту невідповідності законам і нормативним актам**

Сутність виявленого факту	Вплив на фінансову звітність	Дії керівництва або персоналу суб'єкта господарювання	Вплив на вибір формату звіту незалежного аудитора у відповідності до МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»
Виявлені факти невідповідності вимогам законів і нормативних актів	Несуттєвий	Суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів щодо їх усунення	Аудитор може прийняти рішення про відмову від проведення аудиторської перевірки (Д18 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
	Суттєвий	Суб'єкт господарювання не вживає жодних заходів щодо їх усунення	Аудитор може прийняти рішення про відмову від проведення аудиторської перевірки (Д18 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
Виявлені факти невідповідності вимогам законів і нормативних актів й це не було достатньо відображено у фінансовій звітності	Несуттєвий	Суб'єкт господарювання вживає певні заходи щодо їх усунення	<i>Не визначено</i>
	Суттєвий	Суб'єкт господарювання вживає певні заходи щодо їх усунення	Умовно-позитивний або негативний (п. 25 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
Обмеження у виявленні фактів невідповідності вимогам законодавчих та нормативних актів	Суттєвість впливу неможливо встановити внаслідок недостатності доказів	Управлінський персонал чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями, заважають аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи були дотримані вимоги, що може бути суттєвим для фінансової звітності	Умовно-позитивний або відмова від видачі звіту незалежного аудитора (п. 26 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)
	Суттєвість впливу неможливо встановити внаслідок недостатності доказів	Суб'єкт господарювання не перешкоджав виявленню фактів. Невідповідності зумовлені обставинами, а не самим суб'єктом господарювання.	Розглянути питання про вплив на звіт незалежного аудитора (п. 27 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»)

1. Документація аудитора щодо результатів, які стосуються ідентифікованого або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і регуляторних актів, може містити, наприклад: копії записів чи документів; протоколи обговорень, проведених із управлінським персоналом, а також із тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або сторонами поза межами суб'єкта господарювання.

2. Документація щодо результатів обговорення з управлінським персоналом і в разі потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та іншими сторонами поза межами суб'єкта господарювання.

Додатково до файлу із завдання мають бути включені лист-запит та письмові запевнення від управлінського персоналу.

З метою подальшого розвитку аудиторської діяльності слід удосконалити діюче національне законодавство за наступними напрямками:

1) конкретизувати порядок врахування законів і нормативних актів при проведенні аудиту фінансової звітності і, в першу чергу, обов'язкового аудиту, чітко визначити перелік законів та нормативних актів, які впливають на визначення суттєвих сум та інформації, що розкриваються у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, з врахуванням особливостей галузі та видів діяльності;

2) конкретизувати порядок модифікації звіту незалежного аудитора при виявленні невідповідностей законам і нормативним документам;

3) визначитися з формулюваннями, які повинні використовуватися в звіті незалежного аудитора при викладенні причин його модифікації у випадку порушень законів і нормативних актів, які не пов'язані з концептуальною основою фінансової звітності, з тим, щоб, з одного боку, врахувати інтереси користувачів звіту, а з іншого – забезпечити вимогу конфіденційності.

### ***14.3. СУПУТНІ ПОСЛУГИ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ. ЗАВДАННЯ З УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР***

Виконання завдань з узгоджених процедур дозволяє забезпечити замовника інформацією про відповідність даних бухгалтерського і податкового обліку й податкових декларацій без виконання тих процедур, які є обов'язковими за умов прийняття завдання з аудиту: оцінки ризиків викривлення, дотримання принципу безперервності діяльності, оцінки подальших подій, розрахунку суттєвості. Разом з тим, відмітними особливостями завдання з узгоджених процедур як супутньої послуги є:

➤ оскільки аудитор лише надає звіт про фактичні результати узгоджених процедур, упевненість не висловлюється;

➤ користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у звіті, і на основі роботи аудитора роблять свої власні висновки.

Аудитор має виконувати завдання з узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» (МССП 4400) та умов завдання.

*Метою завдання з узгоджених процедур* є виконання тих аудиторських процедур, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати.

Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення процедур, оскільки інші сторони, не обізнані з основами проведення процедур,

можуть неправильно тлумачити їх результати.

Завдання з виконання узгоджених процедур може включати виконання аудитором певних процедур стосовно окремих статей фінансових даних (наприклад, дебіторської або кредиторської заборгованості, придбання у пов'язаних сторін і обсягів продажу та прибутку сегмента суб'єкта господарювання), фінансового звіту (наприклад, балансу) або навіть повного пакета фінансової звітності. Звіт з надання узгоджених процедур може виконуватися і стосовно податкової звітності (податкових декларацій).

При виконанні завдання із узгоджених процедур аудитор має дотримуватися Кодексу етики професійних бухгалтерів, виданого Радою з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ). Етичними принципами, які визначають професійну відповідальність аудитора, є (табл. 14.5):

- а) чесність;
- б) об'єктивність;
- в) професійна компетентність і належна сумлінність;
- г) конфіденційність;
- г) професійна поведінка

**Таблиця 14.5**

**Зміст фундаментальних принципів етики аудитора, встановлених Кодексом етики професійних бухгалтерів**

<b>Фундаментальний принцип</b>	<b>Зміст (ключові слова)</b>
Чесність	Бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках
Об'єктивність	Не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження
Професійна компетентність та належна ретельність	Підтримувати професійні знання та навички на рівні потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно і відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів
Конфіденційність	Поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім особам без належного та спеціального дозволу, якщо немає юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін
Професійна поведінка	Дотримуватися відповідних законів й нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію

Особливістю завдань із узгоджених процедур як супутньої послуги є те, що незалежність не є вимогою для завдань з узгоджених процедур; однак умови або цілі завдання чи національні стандарти можуть вимагати дотримання аудитором вимог Кодексу РМСЕБ, що стосуються незалежності аудитора. Але, якщо аудитор не є незалежним, цей факт зазначається у звіті про фактичні дані.

При визначенні умов завдання аудитор має впевнитися в тому, що

представники суб'єкта господарювання і зазвичай інші визначені сторони, яким буде надано примірники звіту про фактичні результати, чітко розуміють узгоджені процедури та умови завдання. Питання, які слід узгодити, охоплюють таке:

- характер завдання, включаючи той факт, що виконані процедури не є аудитом або оглядом, отже, відповідно, не буде висловлено впевненості;
- встановлення мети завдання;
- ідентифікацію фінансової інформації, до якої застосовуватимуться узгоджені процедури;
- характер, строки та обсяг конкретних процедур, які слід застосувати;
- передбачувану форму звіту про фактичні результати;
- обмеження щодо розсилки звіту про фактичні результати. Якщо таке обмеження суперечить вимогам законодавчих актів (якщо вони є), аудитор не повинен приймати завдання.

За певних обставин (наприклад, при узгодженні процедур регуляторним органом, представниками галузі та представниками бухгалтерської професії) аудитор не зможе обговорити процедури з усіма сторонами, яким буде надано звіт. У таких випадках аудитор може розглянути, наприклад, обговорення процедур, які застосовуватимуться, з відповідними представниками зацікавлених сторін, огляд відповідного листування між такими сторонами або надсилання їм проекту звіту, що буде наданий.

Таке узгодження здійснюється у вигляді договору та листа - зобов'язання. В МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» підкреслюється, що надсилання аудитором *листа-зобов'язання*, в якому викладаються основні умови завдання, відповідає інтересам клієнта та аудитора. Лист-зобов'язання підтверджує прийняття аудитором завдання і допомагає уникнути неправильного розуміння таких питань, як цілі й обсяг завдання, ступінь відповідальності аудитора і форма звітів, що будуть надані.

МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» передбачено необхідність включення таких питань:

- перелік процедур, що будуть виконані за узгодженням сторін;
- твердження про те, що розсилку звіту про фактичні результати було обмежено визначеними сторонами, які узгодили виконання процедур.

Доцільно розширювати зміст листа - зобов'язання для того, щоб користувач міг бути чітко ознайомлений з умовами його проведення, і включати до його складу таку інформацію:

- 1) назва;
- 2) дата;
- 3) адресат (як правило, клієнт, який залучив аудитора до виконання узгоджених процедур);
- 4) мета та обсяг послуг:
  - ідентифікація мети виконання узгоджених процедур;
  - перелік конкретних процедур, які будуть виконуватися;
  - твердження про те, що завдання виконане відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг, який стосується завдань з узгоджених процедур;
  - твердження про те, що виконані процедури не є аудитом або оглядом, тому впевненість не висловлюється;
  - твердження про те, що виконані процедури узгоджені з отримувачем



звіту;

➤ твердження про те, що, якщо б аудитор виконав додаткові процедури, аудит або огляд, то він міг би виявити інші проблеми, які треба було б зазначити у звіті;

- 5) склад групи із виконання завдання (ім'я та роль виконавця);
- 6) відповідальність аудитора та замовника (користувача);
- 7) твердження про дотримання етичних принципів;
- 8) форма і зміст звітів та іншої інформації, яка буде повідомлятися за результатами виконання завдання;
- 9) домовленості: цінова політика; умови залучення додаткових сторін (експертів, внутрішніх аудиторів);
- 10) підтвердження (звернення про підтвердження отримання даного листа та визнання умов завдання);
- 11) особливі наголоси;
- 12) адреса аудитора;
- 13) підпис аудитора;
- 14) зазначення про отримання листа - зобов'язання та дату отримання;
- 15) підпис замовника.

#### Фірмовий бланк аудиторської фірми

(Дата)

Адресат

#### Лист-зобов'язання стосовно завдання з узгоджених процедур

Цей лист має підтвердити розуміння всіма сторонами умов і цілей нашого завдання, а також характеру та обмежень обсягу послуг, які ми надамо.

#### 1. Мета та обсяг послуг

Ви звернулися до нас з проханням виконати завдання з узгоджених процедур стосовно порівняння даних бухгалтерського та податкового обліку з даними Податкової декларації з ПДВ. Дане завдання входить до складу супутніх послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначених Законом України «Про аудиторську діяльність» і буде виконуватися відповідно до МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації».

Цей лист має підтвердити наше розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру та обмежень обсягу послуг, які ми надаємо, наше завдання виконуватиметься згідно з міжнародними стандартами супутніх послуг, який застосовується до завдань з узгоджених процедур, що буде зазначено в нашому звіті.

Ми узгодилися виконати наведені дані процедури й надати вам звіт про фактичні результати, отримані у процесі нашої роботи.

Для виконання супутніх послуг Вами представлено нам такі документи, зміст яких визначатиме обсяг та можливості виконання нами певних робіт: Статутні документи, Наказ про облікову політику, фінансова і статистична

звітність, свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ, податкова Декларація з податку на додану вартість, Звіт про суми податкових пільг, договори з покупцями та постачальниками, Реєстри отриманих та виданих податкових накладних, отримані та видані податкові накладні та додатки до них, квитанції про включення податкових накладних до Єдиного реєстру податкових накладних, первинні документи з надходження товарно-матеріальних цінностей, первинні видаткові документи з відвантаження товарів, виписки установи банку, дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком «Податок на додану вартість»), 31 «Рахунки у банках», касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери, касова книга), реєстри синтетичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», вантажно-митні Декларації, акти звірки взаємної заборгованості з контрагентами (за період з ... по ....).

Обсяг та предмет супутніх послуг включатиме співставлення даних бухгалтерського та податкового обліку з даними рядків Податкової декларації по ПДВ, а саме:

- 1....
- 2....
- 3....
- 4....

Підкреслюємо, що метою процедур, які ми виконуватимемо, є винятково надання Вам допомоги у визначенні відповідності даних бухгалтерського та податкового обліку даним Податкової декларації по ПДВ за період .....

Процедури, які ми виконуємо, не будуть аудитором чи оглядом, проведеними згідно з Міжнародними стандартами аудиту або Міжнародними стандартами завдань з огляду, а отже, ми не будемо висловлювати впевненість.

За умов проведення додаткових процедур, аудиту або огляду фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами аудиту або Міжнародними стандартами завдань з огляду нашу увагу могли б привернути інші питання, які ми повідомили б Вам.

Цим листом підтверджуємо прийняття нами завдання і його розуміння.

## **2. Ім'я та роль виконавця**

Виконання завдання з узгоджених процедур буде виконуватися групою із завдання в складі двох осіб, враховуючи їх компетенцію та професійний досвід. Керівником групи із завдання призначена(ий) ....., сертифікований аудитор (сертифікат серії .....

Якщо виникне необхідність зміни виконавця завдання, ми повідомимо Вас про це заздалегідь.

## **3. Відповідальність аудитора та замовника**

Наша відповідальність передбачає відповідальність за виконання узгоджених процедур.

Ми виконаємо завдання, виходячи з того, що Ви як замовник визнаєте та

розумієте свою відповідальність за представлені нам документи.

Ми вважаємо за необхідне повідомити, що в деяких випадках аудитор може розглянути можливість відмови від виконання завдання. Такі випадки включають наступні ситуації:

- початкові оцінки компетентності, можливостей та ресурсів, необхідних для виконання завдання виявилися неправильними, або виникли нові обставини, які змінюють такі початкові оцінки;
- у аудитора виникнуть значні сумніви щодо Вашої компетентності або чесності.

Ми сподіваємось на повноцінну співпрацю з Вашими працівниками і на те, що нам будуть надані всі записи, документація та інша інформація, яка потрібна у зв'язку з нашим завданням.

#### **4. Дотримання етичних принципів**

У своїй роботі ми дотримуємося вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів, виданого Радою з Міжнародних стандартів професійних бухгалтерів. Етичними принципами, які визначають професійну відповідальність аудитора, є: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна сумлінність, конфіденційність, професійна поведінка та технічні стандарти.

Вважаємо за необхідне повідомити, що принцип незалежності при виконанні даного завдання також дотримується.

#### **5. Форма і зміст звітів та іншої інформації, яка буде повідомлятися за результатами виконання завдання**

Результати завдань з узгоджених процедур будуть викладені нами в звіті про фактичні результати виконання завдання з узгоджених процедур. Наш звіт призначений лише для Вас і не повинен використовуватися в жодних інших цілях.

Ми будемо намагатися надавати інформацію з питань завдання в найкоротші строки після її виявлення. Звіт буде поданий Вам особисто. У випадку відмови його прийняти, він буде надісланий поштою рекомендованим листом із повідомленням про вручення.

#### **6. Домовленості**

У своїй діяльності ми враховуємо той факт, що цінова політика має певний вплив на дотримання вимог незалежності.

Згідно з вимогами Кодексу етики, якщо фірма отримує завдання з надання впевненості за значно менший гонорар, ніж той, що був сплачений попередній фірмі або запропонований іншим фірмам, вона повинна показати, що для виконання завдання відведений відповідний час і призначений кваліфікований персонал, а також що виконані вимоги всіх застосованих стандартів з надання впевненості, інструкцій та процедур контролю якості (п. 290.209). Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» забороняється проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора.

Дане завдання не є завданням з аудиту, але вважаємо за необхідне зазначати, що вартість виконання завдання буде сформована з урахуванням обсягів та складності роботи, яку необхідно виконати для забезпечення належної якості.

Для виконання завдання ми не плануємо залучати інших аудиторів або експертів.

## 7. Підтвердження

Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов завдання, включаючи конкретні узгоджені питання, відповіді на які будуть нами надані.

## 8. Особливі наголоси

Вважаємо за необхідне наголосити на тому, що самостійне ознайомлення Вами з вимогами Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексу етики професійних бухгалтерів є корисним для розуміння умов та завдань, які виконуються аудитором, та є важливим для уникнення можливих суперечок та розбіжностей у поглядах.

## 9. Підписи

**Аудитор**

....

Даний лист-зобов'язання був отриманий.

Дата отримання «\_\_»\_\_\_\_\_201\_\_р.

**Замовник**

.....

Аудитор має скласти *план роботи* для ефективного виконання завдання, в якому доцільно описати зміст запланованих узгоджених процедур за укрупненими етапами, перелік використовуваних доказів як основу для звіту про фактичні результати.

Процедури, використовувані в завданні з виконання узгоджених процедур, можуть охоплювати таке:

- запит та аналіз;
- перерахунок, порівняння та інші перевірки точності записів;
- спостереження;
- перевірку;
- отримання підтверджень.

План виконання завдання із узгоджених процедур може бути представлений у такому вигляді (таблиця 14.6).

Аудитор має *задокументувати питання*, які є важливими в контексті надання доказів для обґрунтування звіту про фактичні результати і доказів того, що завдання виконувалося відповідно до МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» та умов завдання. Приклади робочих документів наведені в таблицях 14.7-14.14.

Таблиця 14.6

## План роботи із виконання завдання з узгоджених процедур

№	Етапи виконання завдання	Зміст узгоджених процедур	Використовувані докази	Виконавець	Строки виконання	Примітка
I.	....	1.1.... 1.2.... ....				
II.	Співставлення даних податкового обліку із даними Декларації по ПДВ в частині обсягу визнання податкового зобов'язання з ПДВ	2.1. Порівняння даних податкових накладних з даними первинних документів на відвантаження та оплату. 2.2. Перерахунок сум податкових зобов'язань в податкових накладних. 2.3. Порівняння даних податкових накладних з Реєстром виданих та отриманих податкових накладних. 2.4. Порівняння даних Реєстру з даними Декларації по ПДВ.	Податкові накладні, накладні на відвантаження, виписки банку, Реєстр отриманих та виданих податкових накладних, Декларація по ПДВ за ...			
III.	....	3.1.... 3.2.... ....				
IV.	....	4.1.... 4.2.... ....				
...	....	....				
VI.	Представлення звіту звіту з виконання узгоджених процедур					

Керівник групи із виконання завдання:

Аудитор

.....

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_ р.

Таблиця 14.7

## Робочий документ аудитора з перерахунку сум ПДВ у видаткових накладних

Видаткова накладна, №	Разом без ПДВ (за даними накладної)	Разом без ПДВ (за розрахунком аудитора)	ПДВ (за даними накладної)	ПДВ (за розрахунком аудитора)	Відхилення суми ПДВ, +/-
РН-0000015	778300,00	778300,00	0,00	0,00	-
РН-0000016	28577,50	28577,50	5715,50	5715,50	-
РН-0000017	43571,00	43571,00	8714,20	8714,20	-
РН-0000018	22400,50	22400,50	4480,10	4480,10	-
РН-0000019	33960,70	33960,70	6792,14	6792,14	-
РН-0000020	16572,92	16572,92	3314,58	3314,58	-

Таблиця 14.8

## Робочий документ аудитора з перерахунку суми податкового зобов'язання з ПДВ

Документ	Порядковий номер	За даними податкової накладної:		За розрахунком аудитора:		Відхилення суми ПДВ, +/- грн.
		база оподаткування	загальна сума, що підлягає сплаті	база оподаткування	загальна сума, що підлягає сплаті	
Податкова накладна	1	268521,28	0,00	268521,28	0,00	-
Податкова накладна	2	28577,50	5715,50	28577,50	5715,50	-
Податкова накладна	3	43571,00	8714,20	43571,00	8714,20	-
Податкова накладна	4	22400,50	4480,10	22400,50	4480,10	-
Податкова накладна	5	33960,70	6792,14	33960,70	6792,14	-
Податкова накладна	6	16572,92	3314,58	16572,92	3314,58	-

Таблиця 14.9

**Робочий документ аудитора із порівняння сум податкового зобов'язання в податкових накладних та Реєстрі виданих податкових накладних**

№ податкової накладної	Сума ПДВ в податковій накладній	Сума ПДВ у Реєстрі виданих податкових накладних	Відхилення, +/-
8189	0,00	0,00	-
2	5715,50	5715,50	-
3	8714,20	8714,20	-
4	4480,10	4480,10	-
5	6792,14	6792,14	-
6	3314,58	3314,58	-

Таблиця 14.10

**Робочий документ аудитора з перерахунку сум ПДВ у прибуткових накладних**

№ прибуткової накладної	Сума без ПДВ (за даними накладної)	Сума без ПДВ (за розрахунком аудитора)	Сума ПДВ (за даними накладної)	Сума ПДВ (за розрахунком аудитора)	Відхилення суми ПДВ, +/-
ПН-0000027	41250,00	41250,00	8250,00	8250,00	-
ПН-0000028	51500,00	51500,00	10300,00	10300,00	-
ПН-0000029	73735,00	73735,00	0,00	0,00	-
ПН-0000030	16380,00	16380,00	3276,00	3276,00	-

Таблиця 14.11

**Робочий документ аудитора з перерахунку суми податкового кредиту з ПДВ**

Документ	Порядковий номер	За даними податкової накладної:		За розрахунком аудитора:		Відхилення суми ПДВ, +/- грн.
		база оподаткування	Сума ПДВ	база оподаткування	Сума ПДВ	
Податкова накладна	4	51500,00	10300,00	51500,00	10300,00	-
Податкова накладна	2	16380,00	3276,00	16380,00	3276,00	-
Податкова накладна	26	1250,00	250,00	1250,00	250,00	-
Податкова накладна	92	66810,00	13362,00	66810,00	13362,00	-
Податкова накладна	90	327,50	65,50	327,50	65,50	-
Податкова накладна	11522	2615,00	523,00	2615,00	523,00	-
Податкова накладна	3936666	243,77	48,77	243,77	48,77	-
Податкова накладна	10788	5450,00	1090,00	5450,00	1090,00	-
Податкова накладна	3139123	252,27	50,46	252,27	50,46	-
Податкова накладна	53	17500,00	0,00	17500,00	0,00	-

Таблиця 14.12

**Робочий документ аудитора із порівняння сум податкового кредиту в  
прибуткових накладних та Реєстрі отриманих податкових накладних**

№ прибуткової накладної	Сума ПДВ в прибутковій накладній	Сума ПДВ у Реєстрі отриманих податкових накладних	Відхилення, +/-
ПН-0000027	8250,00	-	-8250,00
ПН-0000028	10300,00	10300,00	-
ПН-0000029	0,00	0,00	-
ПН-0000030	3276,00	3276,00	-

Таблиця 14.13

**Робочий документ аудитора із порівняння сум податкового зобов'язання з  
ПДВ у Декларації, Д5 та Реєстрі виданих податкових накладних**

Показник	Декларація з ПДВ	Д5	Реєстр виданих податкових накладних	Відхилення, +/-
База оподаткування/обсяги постачання	145083	145083	145082,62	-
Сума податку на додану вартість	29017	29017	29016,52	-

Таблиця 14.14

**Робочий документ аудитора із порівняння сум податкового кредиту з ПДВ у  
Декларації, Д5 та Реєстрі отриманих податкових накладних**

Показник	Декларація з ПДВ	Д5	Реєстр отриманих податкових накладних	Відхилення, +/-
Обсяги придбання	144829	144829	144828,54	-
Обсяги придбання у неплатників ПДВ	91235	91235	91235,00	
Сума податку на додану вартість	28966	28966	28965,73	-

У звіті із завдання з узгоджених процедур треба досить докладно описати мету й узгоджені процедури завдання для того, щоб надати користувачу можливість зрозуміти характер і обсяг виконаної роботи.

Відповідно до вимог МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» звіт про фактичні результати має містити такі обов'язкові розділи:

- 1) назва;
- 2) адресат (як правило, клієнт, який залучив аудитора до виконання узгоджених процедур);
- 3) ідентифікацію конкретної фінансової або нефінансової інформації, до якої застосовуються узгоджені процедури;
- 4) твердження про те, що виконані процедури узгоджені з отримувачем



звіту;

5) твердження про те, що завдання виконане відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг, який стосується завдань з узгоджених процедур, або згідно з відповідними національними стандартами чи практиками;

6) твердження про те, що аудитор не є незалежним від суб'єкта господарювання;

7) ідентифікація мети виконання узгоджених процедур;

8) перелік конкретних виконаних процедур;

9) опис фактичних результатів роботи аудитора, включаючи достатні подробиці виявлених помилок і винятків;

10) твердження про те, що виконані процедури не є аудитом або оглядом, тому впевненість не висловлюється;

11) твердження про те, що якщо б аудитор виконав додаткові процедури, аудит або огляд, то він міг би виявити інші проблеми, які треба було б зазначити у звіті;

12) твердження про те, що надання звіту обмежене тими сторонами, які узгодили виконання процедур;

13) твердження про те, що звіт стосується лише елементів, рахунків, статей або фінансової та нефінансової інформації і що він не поширюється на фінансову звітність суб'єкта господарювання у цілому (за потреби);

14) дата звіту;

15) адреса аудитора;

16) підпис аудитора.

Орієнтовний приклад звіту за результатами виконання завдання з узгоджених процедур наведено нижче.

#### Фірмовий бланк аудиторської фірми

(Дата)

Адресат

#### **Звіт про фактичні результати виконання завдання з узгоджених процедур стосовно даних бухгалтерського та податкового обліку та Декларації по ПДВ за період з ... по ....**

Ми виконали узгоджені з Вами і перелічені далі узгоджені процедури стосовно порівняння даних Податкової декларації по ПДВ з даними бухгалтерського та податкового обліку.

Для виконання даного завдання з узгоджених процедур були використані такі документи: Статутні документи, Наказ про облікову політику, фінансова і статистична звітність, свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ, податкова Декларація з податку на додану вартість, Звіт про суми податкових пільг, договори з покупцями та постачальниками, Реєстри отриманих та виданих податкових накладних, отримані та видані податкові накладні та додатки до них, квитанції про включення податкових накладних до Єдиного реєстру податкових накладних, первинні документи з надходження товарно-матеріальних цінностей, первинні видаткові документи з відвантаження товарів, виписки установи банку, дані синтетичного обліку за рахунком 64 «Розрахунки з бюджетом» (за субрахунком

«Податок на додану вартість»), 31 «Рахунки у банках», касові документи (прибуткові та видаткові касові ордери, касова книга), реєстри синтетичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», вантажно-митні Декларації, акти звірки взаємної заборгованості з контрагентами (за період з ... по ....).

Наше завдання виконане згідно з Міжнародним стандартом супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації», який застосовується до завдань з угоджених процедур.

Процедури виконано винятково з метою надання Вам допомоги з оцінки відповідності даних рядків Податкової декларації по ПДВ з даними бухгалтерського та податкового обліку за період з ... по ... й підсумовано так:

1. Ми порівняли.....
2. Ми перерахували ....

.....

При виконанні вищезазначених процедур були використані вимоги .....

Ми наводимо далі наші результати:

1....

2....

3. Всі видані податкові накладні відображені у Реєстрі виданих податкових накладних підприємства.

4....

5....

Оскільки зазначені вище процедури не є аудитом або оглядом, проведеним відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або Міжнародних стандартів завдань з огляду, ми не висловлюємо впевненості стосовно відповідності даних бухгалтерського та податкового обліку даним Декларації по ПДВ за ... .

За умов проведення додаткових процедур, аудиту або огляду фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами аудиту або Міжнародними стандартами завдань з огляду нашу увагу могли б привернути інші питання, які ми повідомили б Вам.

Наш звіт надається виняткового з метою, зазначеною в першому параграфі цього звіту. Звіт призначений для Вас і не повинен використовуватися в будь-яких інших цілях та надаватися будь-яким іншим сторонам. Цей звіт стосується лише рахунків, рядків і документів, зазначених вище, і не поширюється на будь-які інші фінансові та податкові звіти підприємства.

**Аудитор**

....

Даний звіт про фактичні результати був отриманий.

Дата отримання «\_\_»\_\_\_\_\_201\_р.

**Замовник**

.....

За результатами виконання завдання з узгоджених процедур має бути сформований файл із виконання завдання до якого доцільно включити такі документи:

1. Договір.
2. Лист-зобов'язання стосовно завдання з узгоджених процедур.
3. Наказ на призначення групи із виконання завдання з узгоджених процедур.
4. План виконання завдання з узгоджених процедур.
5. Робочі документи.
6. Звіт із виконання завдання з узгоджених процедур.

#### ***14.4. СУПУТНІ ПОСЛУГИ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ. ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ІНФОРМАЦІЇ***

Завдання з підготовки інформації – це завдання, в якому фахівець-практик застосовує досвід у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, щоб допомогти управлінському персоналу в складанні та поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, та надає звіт, як цього вимагає Міжнародний стандарт супутніх послуг 4410 «Завдання з підготовки інформації» (МССП 4410).

Міжнародний стандарт супутніх послуг 4410 «Завдання з підготовки інформації» в стандартах 2014 року представлений в новій редакції і застосовується для звітів щодо завдань, які датуються починаючи з 1 липня 2013 року та пізніше. Він містить більш детальну інформацію щодо умов виконання завдання з підготовки інформації як супутньої послуги на відміну від МССП 440 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації», зокрема щодо:

- контролю якості виконання завдання;
- процедур прийняття і продовження завдання;
- повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації» застосовується до завдань із підготовки інформації щодо історичної фінансової інформації, отже і для податкової звітності, але його можна застосовувати, за потреби змінений, до завдань із підготовки прогнозної фінансової інформації (зокрема, податкових бюджетів, податкових планів та прогнозів), і до завдань із підготовки нефінансової інформації.

Відмітними особливостями завдання з підготовки інформації як супутньої послуги є:

1. Обсяг завдання з підготовки інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання. Проте в усіх випадках він буде пов'язаний з наданням допомоги управлінському персоналу в складанні та поданні фінансової інформації суб'єкта господарювання відповідно до концептуальної основи фінансової звітності виходячи з інформації, наданої управлінським персоналом. У деяких завданнях з підготовки інформації управлінський персонал міг вже сам скласти фінансову інформацію у формі проекту чи попередній формі.

2. Оскільки завдання з підготовки інформації не є завданням з надання впевненості, завдання з підготовки інформації не вимагає, щоб фахівець-практик перевіряв правильність або повноту інформації, наданої управлінським персоналом для підготовки інформації, або в інший спосіб збирав докази з метою висловлення аудиторської думки, або виконував огляд висновку про складання фінансової інформації.

3. Управлінський персонал зберігає відповідальність за фінансову інформацію та основу, на якій вона складається та подається.

4. Цінність завдання з підготовки інформації, виконаного відповідно до МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації», для користувачів фінансової інформації обумовлена застосуванням аудитором (фахівцем-практиком) професійних знань бухгалтерського обліку і фінансової звітності та дотриманням вимог професійних стандартів, включаючи доречні етичні вимоги і чітке повідомлення інформації про характер та обсяг участі фахівця-практика у підготовленій фінансовій інформації.

5. При виконанні завдання із підготовки інформації аудитор має дотримуватися Кодексу етики професійних бухгалтерів, виданого Радою з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ). Етичними принципами, які визначають професійну відповідальність аудитора, є: чесність; об'єктивність; професійна компетентність і належна сумлінність; конфіденційність; професійна поведінка. Особливістю завдань із підготовки інформації як супутньої послуги є те, що незалежність не є вимогою для завдань з узгоджених процедур; однак умови або цілі завдання чи національні стандарти можуть вимагати дотримання аудитором вимог Кодексу РМСЕБ, що стосуються незалежності аудитора

В МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації» детально викладені *обставини, за яких фахівець-практик не повинен приймати завдання*. Ці обставини охоплюють ситуації, за яких він не узгодив умови завдання з управлінським персоналом і стороною, що наймає, якщо вона інша, включаючи:

а) заплановане використання та обмеження щодо надання фінансової інформації та будь-які обмеження щодо її використання чи обмеження щодо надання, якщо прийнятно;

б) ідентифікацію застосовної концептуальної основи для інформації, яка буде готуватися фахівцем-практиком;

в) мету та обсяг завдання з підготовки інформації;

г) відповідальність фахівця-практика, включаючи вимогу дотримуватися відповідних етичних вимог;

г) відповідальність управлінського персоналу за таке:

➤ фінансову інформацію та за її складання й подання відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на заплановане використання фінансової інформації та визначених користувачів;

➤ правильність і повноту записів, документів, пояснень та іншої інформації, наданих управлінським персоналом для завдання з підготовки інформації;

➤ судження, потрібні під час складання та подання фінансової інформації, включаючи судження, щодо яких фахівець-практик може надавати допомогу в ході виконання завдання з підготовки інформації;

д) очікувану форму і зміст звіту фахівця-практика.

Фахівець-практик повинен фіксувати узгоджені умови завдання в листі-зобов'язанні чи іншій доречній формі письмової угоди до виконання завдання. Доцільними є укладання і договору на виконання завдання з підготовки інформації і листа - зобов'язання з метою забезпечення належного рівня поінформованості замовників завдання та користувачів звіту. Саме в інтересах, як управлінського персоналу і сторін, що наймають, якщо вони інші, так і фахівця-практика, щоб фахівець-практик надіслав лист-зобов'язання управлінському персоналу та за потреби сторонам, що наймають, до виконання завдання з підготовки інформації з метою уникнення непорозуміння стосовно завдання з підготовки інформації.

Форма та зміст листа-зобов'язання можуть варіюватися в кожному завданні. *Лист-зобов'язання* підтверджує прийняття завдання фахівцем-практиком і підтверджує (містить) такі питання:

- цілі та обсяг завдання, включаючи розуміння сторін завдання, що завдання не є завданням із надання впевненості;
- заплановане використання і обмеження щодо надання фінансової інформації та будь-які обмеження щодо її використання чи обмеження щодо надання (якщо прийнятно);
- відповідальність управлінського персоналу стосовно завдання з підготовки інформації;
- ступінь відповідальності фахівця-практика, включаючи те, що фахівець-практик не висловлюватиме аудиторську думку або не виконуватиме огляд висновку про фінансову інформацію;
- форму та зміст звіту, який фахівець-практик має надати про завдання;
- домовленості, які стосуються інших фахівців-практиків та експертів з деяких аспектів завдання з підготовки інформації;
- домовленості, яких слід досягти із попереднім фахівцем-практиком, якщо такий є, у разі початкового завдання;
- можливість того, що до управлінського персоналу чи за потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями, можуть звернутися із запитом про письмове підтвердження певної інформації або пояснення, надані усно фахівцю-практику протягом завдання;
- право власності на інформацію, яка використовується для цілей завдання з підготовки інформації з розмежуванням документів та інформації суб'єкта господарювання, наданих для завдання, і документації фахівця-практика із завдання, з урахуванням застосовних законодавчих і нормативних актів;
- прохання до управлінського персоналу та сторони, що наймає, якщо вона інша, підтвердити отримання листа-зобов'язання та погодитися з умовами завдання, зазначеними в ньому.

МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації» дозволяє не надсилати щоразу новий лист-зобов'язання чи іншу письмову угоду відповідної форми. Але перед прийняттям такого рішення фахівець-практик повинен оцінити таке:

- чи вимагають обставини, включаючи зміни міркувань щодо прийняття завдання, переглянути умови завдання;
- чи є потреба в нагадуванні управлінському персоналу про існуючі умови завдання.

Наприклад, такі чинники можуть свідчити про доцільність перегляду умов завдання з підготовки інформації чи нагадування управлінському персоналу або за потреби стороні, що наймає, про існуючі умови завдання:

- будь-яка ознака того, що управлінський персонал або за потреби сторона, що наймає, неправильно розуміють мету та обсяг завдання;
- будь-які переглянуті або особливі умови завдання;
- нещодавня зміна старшого управлінського персоналу суб'єкта господарювання;
- значна зміна права власності суб'єкта господарювання;
- значна зміна характеру чи обсягу бізнесу суб'єкта господарювання;
- зміна законодавчих чи нормативних вимог, які впливають на суб'єкт господарювання;
- зміна застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Сам процес виконання завдання повинен бути розподілений на три великих етапи.

#### *1. Розуміння фахівцем-практиком вимог щодо підготовки інформації*

Зміст процедур першого етапу полягає в необхідності отримання фахівцем-практиком достатнього розуміння певних питань, щоб бути в змозі виконати завдання з підготовки інформації. Ці питання включають дві великі групи:

- 1) інформація щодо бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання, включаючи облікову систему та облікові записи суб'єкта господарювання;
- 2) інформація щодо застосовної концептуальної основи інформації, зокрема, вимоги щодо формування податкової звітності, включаючи її застосування в галузі суб'єкта господарювання.

Отримання розуміння бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання, включаючи облікову систему та облікові записи суб'єкта господарювання, - постійний процес, який відбувається протягом усього завдання з підготовки інформації. Таке розуміння формує систему критеріїв, у межах якої фахівець-практик здійснює професійне судження під час підготовки фінансової інформації.

Широта та повнота розуміння інформації фахівцем-практиком, яку він має чи отримує про бізнес і діяльність суб'єкта господарювання, менші, ніж ті, якими володіє управлінський персонал. Воно спрямоване на рівень, який є достатнім, щоб фахівець-практик був у змозі підготувати фінансову інформацію згідно з умовами завдання.

Приклади питань, які може розглядати фахівець-практик під час отримання розуміння бізнесу та діяльності суб'єкта господарювання, а також застосовної концептуальної основи фінансової звітності, охоплюють:

- розмір і складність суб'єкта господарювання та його діяльності;
- складність концептуальної основи фінансової звітності;
- зобов'язання чи вимоги фінансової звітності суб'єкта господарювання, чи існують вони згідно із застосовними законодавчими і нормативними актами, згідно з положеннями контракту чи угоди іншої форми з третьою стороною чи в контексті добровільних домовленостей про фінансову звітність;
- рівень розвитку структури управлінського персоналу та управління суб'єкта господарювання щодо управління і нагляду за обліковими записами та системами фінансової звітності суб'єкта господарювання, які покладено в основу складання фінансової інформації суб'єкта господарювання;
- рівень розвитку і складності систем фінансового обліку й звітності суб'єкта господарювання та відповідних заходів контролю;
- характер активів, зобов'язань, доходів і витрат суб'єкта господарювання.

## *II. Підготовка фінансової інформації.*

Належне виконання процесу безпосередньої підготовки фінансової інформації має відповідати таким вимогам:

1. Фахівець-практик повинен підготовлювати фінансову інформацію, використовуючи записи, документи, пояснення та іншу інформацію, в тому числі значущі судження, надані управлінським персоналом.

2. Фахівець-практик повинен обговорювати з управлінським персоналом або за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, значущі судження, з яких він надає допомогу в ході підготовки фінансової інформації.

У деяких завданнях із підготовки інформації фахівець-практик не надає допомогу управлінському персоналу стосовно значущих суджень. В інших завданнях фахівець-практик може надавати таку допомогу, наприклад стосовно потрібної облікової оцінки чи допомогу управлінському персоналу стосовно розгляду прийнятних облікових політик. Якщо допомога надається, потрібні обговорення, щоб управлінський персонал та за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, розуміли значущі судження, відображені в фінансовій інформації, та брали на себе відповідальність за такі судження.

3. Перед завершенням завдання з підготовки інформації фахівець-практик повинен ознайомитися з підготовленою фінансовою інформацією з огляду на розуміння фахівцем-практиком бізнесу і діяльності суб'єкта господарювання та застосовну концептуальну основу фінансової звітності. Таке ознайомлення має на меті допомогти виконати етичні зобов'язання фахівця-практика, які стосуються завдання з підготовки інформації.

4. Фахівець-практик повинен отримати підтвердження від управлінського персоналу чи за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони беруть на себе відповідальність за остаточний варіант підготовленої фінансової інформації.

Для цього фахівцю-практику доцільно розглянути процес, який існує у суб'єкта господарювання для затвердження фінансової інформації управлінським персоналом або за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, коли він завершує завдання з підготовки інформації. Залежно від характеру та мети фінансової інформації може існувати встановлений процес затвердження, якого мають дотримуватися управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, або який приписаний у застосовному законодавчому та нормативному акті для складання й остаточного ухвалення фінансової інформації чи фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Реагування фахівця-практика на особливі випадки, які можуть виникати в процесі виконання завдання:

1. Якщо в ході завдання з підготовки інформації фахівцю-практику стає відомо, що записи, документи, пояснення чи інша інформація, включаючи значущі судження, надані управлінським персоналом для завдання з підготовки інформації, є неповними, неправильними чи інакше незадовільними, він повинен довести це до уваги управлінського персоналу і звернутися із запитом по додаткову чи виправлену інформацію.

2. Якщо фахівець-практик не в змозі завершити завдання тому, що управлінський персонал не надав записи, документи, пояснення чи іншу інформацію, включаючи значущі судження, про які робився запит, він повинен

відмовитися від завдання та повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про підстави відмови. За таких обставин, якщо необхідно відмовитися від завдання, відповідальність за інформування управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про підстави відмови, дає можливість пояснити етичні зобов'язання фахівця-практика.

3. Фахівець-практик повинен пропонувати управлінському персоналу здійснити відповідні зміни, якщо йому стає відома така інформація:

3.1. Підготовлена фінансова інформація недостатньо посиляється на застосовну концептуальну основу або не описує її.

3.2. Потрібні зміни до підготовленої фінансової інформації, щоб фінансова інформація не була суттєво викривленою.

Розгляд суттєвості фахівцем-практиком здійснюється в контексті застосовної концептуальної основи. Слід відмітити, що деякі концептуальні основи обговорюють концепцію суттєвості в контексті складання та подання фінансової інформації і, як правило, в них описується така інформація:

- викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливають на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової інформації;

- судження щодо суттєвості висловлюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру чи характеру викривлення або їх поєднання;

- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової інформації, ґрунтуються на розгляді загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлення на конкретних індивідуальних користувачів, потреби яких можуть широко варіюватися, не розглядається.

Такий розгляд, якщо він є в застосовній концептуальній основі фінансової звітності, надає фахівцю-практику систему критеріїв під час отримання розуміння суттєвості з метою завдання з підготовки інформації. Якщо такий розгляд відсутній, зазначені вище міркування нададуть фахівцю-практику систему критеріїв.

На розуміння потреб користувачів фінансової інформації впливає розгляд суттєвості фахівцем-практиком. За таких умов фахівцю-практику доцільно припустити, що користувачі:

- мають прийнятні знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також зацікавлені у вивченні фінансової інформації з достатньою ретельністю;

- розуміють, що фінансову інформацію складено та подано з урахуванням рівнів суттєвості;

- визнають невизначеність, властиву оцінці сум, яка ґрунтується на використанні попередніх оцінок, суджень і розгляді майбутніх подій;

- приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, яка міститься в фінансовій інформації.

Так, зокрема, Міністерство фінансів України розробило методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку (лист від 29.07.2003 р. № 04230-04108).

*Суттєвість* – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. *Поріг*



*суттєвості* – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації. *Ознаками суттєвості облікової інформації* є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. *Об'єктами застосування суттєвості* є:

- 1) діяльність підприємства в цілому;
- 2) окремі господарські операції та об'єкти обліку;
- 3) статті фінансової звітності.

В даному листі Мінфіну описано два випадки, коли суттєвість інформації встановлюється вповноваженими на це державними органами.

По-перше, застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого порогу суттєвості. Поріг суттєвості для застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності визначається законодавством.

По-друге, зазначено, що застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами. Оскільки на Україні усі форми фінансової звітності затверджені, то власники не мають самі права, встановлювати рівень суттєвості інформації для наведення у фінансовій звітності.

Проте, в даних методичних рекомендаціях наведені загальні принципи розкриття статей у фінансовій звітності:

По-перше, кожен суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями.

По-друге, суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

По-третє, статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності:

- монетарні та немонетарні;
- поточні та непоточні;
- операційні та неопераційні;
- відсоткові та невідсоткові.

По-четверте, стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

По-п'яте, при визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

- для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;
- для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу, або витрат за звітний період;
- для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або

фінансової діяльності за звітний період.

Нижче в таблиці 14.15 подано запропоновані в листі Мінфіну поріг суттєвості для окремих господарських операцій та елементів бухгалтерського обліку.

**Таблиця 14.15**

**Рекомендовані пороги суттєвості для окремих  
об'єктів бухгалтерського обліку**

<b>Об'єкт бухгалтерського обліку</b>	<b>Розмір порогу суттєвості</b>	<b>Об'єкт, в залежності з яким розраховується поріг суттєвості</b>
Активи	5%	Підсумок всіх активів
Зобов'язання	5%	Підсумок всіх зобов'язань
Власний капітал підприємства	5%	Підсумок всього власного капіталу
Окремі види доходів та витрат	2%	Чистий прибуток (збиток) підприємства
Операції з переоцінки або зменшення корисності об'єктів бухгалтерського обліку	1%	Чистий прибуток (збиток) підприємства
	або 10%	Відхилення залишкової вартості об'єкта обліку від його справедливої вартості
Визначення строку оренди з метою визнання її як фінансової	75%	Строк корисного використання об'єкта оренди
Визначення звітного сегмента для розкриття інформації про сегменти	10%	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
		або фінансових результатів сегмента
		або активів усіх сегментів підприємства
Визначення активів подібними	>10%	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
Інші господарські операції та об'єкти обліку	1-10%	Об'єкт не встановлено Зазначено: «З урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть вплинути на визначення порогу суттєвості»
<i>Неприбуткові організації</i>		
Окремі види доходів, витрат, відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку	0,5%	Сума надходжень на провадження статутної діяльності

Для завдань з підготовки інформації в сфері оподаткування в якості концептуальної основи необхідно приймати Податковий кодекс України та відповідні накази Державної фіскальної служби України, які регламентують порядок складання Податкових декларацій (розрахунків). Відповідно, формування власного професійного судження щодо суттєвості при виконанні завдань з підготовки інформації в сфері оподаткування, фахівець-практик має робити, враховуючи такі обставини:

- 1) податкові декларації (розрахунки) складаються в гривнях;

2) наявність відповідальності за податкові правопорушення.

3.3. Підготовлена фінансова інформація вводить в оману. В МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації» в якості прикладу розглядається передумова, яка може міститися у концептуальній основі, що фінансова інформація має бути складена на основі припущення про безперервність. Якщо фахівцю-практику стає відомо, що існує невизначеність стосовно здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, фахівець-практик може за потреби пропонувати більш прийнятне подання згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності чи розкриття прийнятної інформації, яка стосується здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність, щоб виконати вимоги цієї концептуальної основи та щоб фінансова інформація не вводила в оману. Така передумова стосується в основному підготовки інформації для фінансової звітності.

Якщо управлінський персонал відмовляється чи інакше не дозволяє фахівцю-практику зробити пропонувані зміни до підготовленої фінансової інформації, він повинен відмовитися від завдання та повідомити управлінський персонал і тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про підстави відмови.

Особливий наголос в МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації» зроблений на необхідності повідомлення інформації управлінському персоналу і тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Фахівець-практик у ході завдання з підготовки інформації повинен своєчасно повідомляти інформацію управлінському персоналу або за потреби тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання, які стосуються завдання з підготовки інформації та за професійним судженням фахівця-практика є досить важливими, щоб заслуговувати на увагу управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Визначення прийнятного часу повідомлення інформації варіюватиметься залежно від обставин завдання з підготовки інформації. Відповідні обставини охоплюють значущість та характер питання, а також заходи, яких, як очікується, вживатиме управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, може бути прийнятним якнайшвидше повідомляти інформацію про значні труднощі, що виникають під час завдання, якщо управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, в змозі допомогти фахівцю-практику подолати ці труднощі.

*III. Формування звіту за результатами виконання завдання з підготовки фінансової інформації*

Завершується процес виконання завдання з підготовки інформації підготовкою звіту. Важлива мета *звіту фахівця-практика* – чітко повідомляти інформацію про характер завдання з підготовки інформації та роль і відповідальність фахівця-практика в завданні. Звіт фахівця-практика не є засобом висловлення думки чи висновку про фінансову інформацію у будь-якій формі.

Звіт фахівця-практика, наданий про завдання з підготовки інформації, повинен бути оформлений в письмовій формі та має містити такі елементи:

- 1) назву звіту;
- 2) адресат (адресати), як цього вимагають умови завдання;
- 3) зазначення того, що фахівець-практик підготував фінансову інформацію виходячи з інформації, наданої управлінським персоналом;
- 4) опис відповідальності управлінського персоналу або за потреби тих, кого

наділено найвищими повноваженнями, стосовно завдання з підготовки інформації та стосовно фінансової інформації;

5) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності та, якщо використовується концептуальна основа фінансової звітності спеціального призначення, визначення або посилання на визначення цієї концептуальної основи фінансової звітності спеціального призначення в фінансовій інформації;

6) ідентифікацію фінансової інформації, включаючи назву кожного елемента фінансової інформації, якщо вона містить кілька елементів, дату фінансової інформації або періоду, якого вона стосується;

7) опис відповідальності фахівців-практиків у підготовці фінансової інформації, включаючи те, що завдання виконувалося відповідно до цього МССП і що фахівець-практик підготовлював інформацію за відповідними етичними вимогами;

8) опис того, що входить до завдання з підготовки інформації відповідно до цього МССП;

9) пояснення того, що:

➤ оскільки завдання з підготовки інформації не є завданням із надання впевненості, від фахівця-практика не вимагається перевіряти правильність або повноту інформації, наданої управлінським персоналом для підготовки інформації;

➤ відповідно фахівець-практик не висловлює аудиторської думки або не виконує огляд висновку щодо того, чи складена фінансова інформація згідно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності;

10) якщо фінансова інформація складена із застосуванням концептуальної основи спеціального призначення, пояснювальний параграф, який:

➤ описує призначення, для якого складена фінансова інформація, та, якщо потрібно, визначених користувачів, або містить посилання на примітку в фінансовій інформації, яка розкриває цю інформацію;

➤ привертає увагу читачів звіту до того факту, що фінансова інформація складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення і що внаслідок цього інформація може бути неприйнятною для інших цілей;

11) дату звіту фахівця-практика (дата, коли завершується завдання з підготовки інформації);

12) підпис фахівця-практика;

13) адресу фахівця-практика.

За результатами виконання завдання з узгоджених процедур має бути сформований *файл із виконання завдання*, до якого необхідно включити такі документи:

1. Договір.
2. Лист-зобов'язання стосовно завдання з підготовки інформації.
3. Наказ на призначення групи із виконання завдання з підготовки інформації.

4. План виконання завдання з підготовки інформації.

5. Робочі документи, включаючи обов'язково опис такої інформації:

- 1) значущі питання, які виникають протягом завдання з підготовки інформації, та як фахівець-практик розглядав ці питання;

- 2) запис того, як підготовлена фінансова інформація узгоджується з основними записами, документами, поясненнями та іншою інформацією, наданою управлінським персоналом;

3) копію остаточного варіанта підготовленої фінансової інформації, стосовно якої управлінський персонал або за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, підтвердили свою відповідальність, і звіт фахівця-практика.

Така документація слугує багатьом цілям, включаючи такі:

а. забезпечити запис питань, які постійно доречні для майбутніх завдань із підготовки інформації;

б. дати можливість аудиторській групі із завдання, якщо це застосовно, скласти звіт про свою роботу, включаючи записи про завершення завдання.

Фахівець-практик може розглядати також включення до документації із завдання:

- копії пробного балансу;
- стислого викладу суттєвих облікових записів;
- іншої інформації суб'єкта господарювання, які він використав для виконання підготовки інформації.

Зазначаючи, як підготовлена фінансова інформація узгоджується з основними записами, документами, поясненнями та іншою інформацією, наданими управлінським персоналом з метою завдання з підготовки інформації, фахівець-практик може, наприклад, скласти перелік, який показує звірку залишків на рахунках Головної книги суб'єкта господарювання з підготовленою фінансовою інформацією, включаючи будь-які коригування журнальних записів або інші зміни до фінансової інформації, які фахівець-практик узгодив з управлінським персоналом у ході завдання.

6. Листи-повідомлення управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформації, яка стосується завдання, є важливою і заслуговує на їх увагу.

7. Звіт із виконання завдання з узгоджених процедур.

### **КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ:**

1. Розкрийте класифікацію послуг, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів, розроблених Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної Федерації Бухгалтерів?

2. Які елементи завдання з надання впевненості є обов'язковими?

3. Які суб'єкти залучені в сферу тристоронніх відносин при виконанні завдань з надання впевненості?

4. Розкрийте вимоги щодо організації системи контролю якості відповідно до вимог МСКЯ 1.

5. В чому полягає мета аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту?

6. На які категорії поділяються законодавчі та нормативні акти в сфері оподаткування, відповідальність за розгляд яких покладається на аудитора при виконанні аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту?

7. Які процедури має виконати аудитор для отримання загального розуміння законодавчої та нормативної бази в сфері оподаткування, а також того, як суб'єкт господарювання дотримується вимог цієї бази при виконанні аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту?

8. Які процедури має виконати аудитор при виконанні аудиту фінансової

звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, якщо недотримання вимог законодавчих та нормативних актів з питань оподаткування ідентифіковане або підозрюється?

9. Яким чином встановлені факти недотримання вимог законодавчих та нормативних актів з питань оподаткування можуть вплинути на результат аудиту фінансової звітності?

10. Якими є мета та задачі аудиту розрахунків з бюджетом відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 805 «Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»?

11. В чому полягають особливості планування та проведення аудиту розрахунків з бюджетом відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»?

12. Які аудиторські процедури застосовуються при проведенні аудиту розрахунків з бюджетом відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»?

13. Розкрийте структуру звіту незалежного аудитора, який має складатися за результатами аудиту розрахунків з бюджетом відповідно до Міжнародного стандарту 805 «Особливі міркування - аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту».

14. Розкрийте види аудиторських послуг, які можуть виконуватися відповідно до Міжнародних стандартів супутніх послуг.

15. В чому полягає мета та задачі узгоджених процедур в сфері оподаткування, які виконуватимуться відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»?

16. Розкрийте приклади завдань з підготовки фінансової інформації в сфері оподаткування, які виконуватимуться відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності».

17. Які процедури застосовує аудитор при визначенні умов завдань з узгоджених процедур або з підготовки фінансової інформації в сфері оподаткування та які документи оформлюються на цьому етапі відповідно до Міжнародних стандартів супутніх послуг?

18. Розкрийте структуру звітів з підготовки інформації та з узгоджених процедур в сфері оподаткування.

### **ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:**

**1). До обов'язкових елементів завдання з надання впевненості згідно з Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості не належить:**

- a) тристоронні відносини;
- b) об'єкт перевірки;
- c) критерії;
- d) докази;
- e) письмовий звіт.

**2). Тристоронні відносини як обов'язковий елемент завдання з надання впевненості передбачають участь таких трьох окремих сторін:**

- a) аудитора («фахівця-практика»), управлінського персоналу та відповідальної особи;
- b) аудитора («фахівця-практика»), відповідальної особи та користувачів;
- c) аудитора («фахівця-практика»), управлінського персоналу та замовника;
- d) аудитора («фахівця-практика»), відповідальної особи та замовника;
- e) аудитора («фахівця-практика»), управлінського персоналу та користувачів.

**3). Негативна форма висловлення висновку передбачена для:**

- a) завдання з надання достатньої (обґрунтованої) впевненості;
- b) завдання з аудиту;
- c) завдання з надання обмеженої впевненості;
- d) завдання з виконання узгоджених процедур;
- e) завдання з підготовки фінансової інформації.

**4). Не розроблено окремих стандартів в складі Міжнародних стандартів, підготовлених Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної Федерації бухгалтерів, для:**

- a) завдань з аудиту;
- b) завдань з огляду;
- c) супутніх послуг;
- d) консультаційних послуг;
- e) завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

**5). До характеристик належних критеріїв при виконанні завдання з надання впевненості не віднесено:**

- a) допомога користувачам у прийнятті рішень;
- b) сприяння висновкам, які є чіткими та тлумачення яких не може значно відрізнятись;
- c) сприяння неупередженим висновкам;
- d) не пропущені важливі чинники, які можуть впливати на висновки в контексті обставин завдання;
- e) оцінка або визначення предмета перевірки на основі досвіду фахівця-практика.

**6). Питання розгляду законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності регламентується таким Міжнародним стандартом аудиту:**

- a) MSA 250;
- b) MSA 260;
- c) MSA 265;
- d) MSA 240;
- e) MSA 230.

**7). В МСА розрізняється відповідальність аудитора у зв'язку з дотримання вимог таких двох категорій законодавчих та нормативних актів:**

- а) які регламентують сферу податкових відносин та інші;
- б) які є суттєвими для поточних аспектів бізнесу та які не є суттєвими для поточних аспектів бізнесу;
- с) які безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформацій в фінансовій звітності та які безпосередньо не впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформацій у фінансовій звітності;
- д) які безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформацій в фінансовій звітності та які безпосередньо не впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформацій у фінансовій звітності, але дотримання вимог яких може бути суттєвим для поточних аспектів бізнесу, здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій;
- е) які є суттєвими для поточних аспектів бізнесу, здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій та які не є суттєвими для цих питань.

**8). Якщо управлінський персонал чи ті, кого наділено найвищими повноваженнями, заважають аудитору отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи були дотримані вимоги законодавчих та нормативних актів, що може бути суттєвим для фінансової звітності, аудитор повинен:**

- а) відмовитися від висловлення думки;
- б) висловити негативну думку;
- с) висловити умовно-позитивну думку;
- д) висловити або умовно-позитивну думку, або відмовитися від висловлення думки;
- е) висловити або умовно-позитивну думку, або негативну думку.

**9). При оцінці недотримання вимог законодавчих та нормативних актів та їх можливого впливу на фінансову звітність аудитор не зобов'язаний враховувати:**

- а) потенційні фінансові наслідки у вигляді стягнення штрафів, пені;
- б) потенційні фінансові наслідки у вигляді загрози експропріації активів;
- с) вимоги розкриття інформації щодо потенційних фінансових наслідків;
- д) внутрішні положення суб'єкта господарювання, зокрема їх Кодекс корпоративної етики;
- е) потенційні фінансові наслідки у вигляді загрози судових процесів.

**10). Якщо аудитор доходить висновку, що недотримання вимог має суттєвий вплив на фінансову звітність і не було достатньо відображено у фінансовій звітності, аудитор повинен:**

- а) відмовитися від висловлення думки;
- б) висловити негативну думку;
- с) висловити умовно-позитивну думку;
- д) висловити або умовно-позитивну думку, або відмовитися від висловлення думки;
- е) висловити або умовно-позитивну думку, або негативну думку.



**11). Аудитор висловлює негативну думку, якщо:**

- a) ідентифіковані викривлення;
- b) ідентифіковані викривлення, які є суттєвими;
- c) ідентифіковані викривлення, які є всеохопними;
- d) ідентифіковані викривлення, які одночасно є і суттєвими, і всеохопними;
- e) ідентифіковані викривлення, які одночасно є всеохопними, суттєвими та важливими.

**12). Міжнародними стандартами аудиту передбачено такі типи модифікації аудиторської думки:**

- a) негативна думка та відмова від висловлення думки;
- b) умовно-позитивна думка, негативна думка та відмова від висловлення думки;
- c) умовно-позитивна думка із застереженням, умовно-позитивна думка, негативна думка та відмова від висловлення думки;
- d) умовно-позитивна думка та негативна думка;
- e) відмова від висловлення думки.

**13). Умови використання інших МСА при проведенні аудиту елементів фінансової звітності відповідно до МСА 805:**

- a) в МСА 805 зазначено, що вони не застосовуються;
- b) в МСА 805 зазначено, що вони застосовуються без адаптації;
- c) в МСА 805 визначений перелік інших МСА, які застосовуються обов'язково;
- d) в МСА 805 визначений перелік МСА, які не застосовуються;
- e) в МСА 805 зазначено, що у разі потреби їх слід адаптувати.

**14). Умови формулювання думки та звіту щодо статей балансу «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» та «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» при проведенні їх аудиту відповідно до МСА 805:**

- a) визначаються лише МСА 805;
- b) визначаються лише МСА 700;
- c) визначаються МСА 805 та МСА 700;
- d) визначаються Концептуальною основою;
- e) не визначені.

**15). В контексті застосування Міжнародного стандарту аудиту 805 під елементом фінансової звітності розуміють:**

- a) елемент, рахунок або статтю фінансової звітності;
- b) окремий компонент фінансової звітності;
- c) окреме твердження у фінансовій звітності;
- d) окрему статтю фінансової звітності;
- e) окремий рахунок бухгалтерського обліку.

**16). За результатами виконання супутніх послуг:**

- a) результуючі документи не готуються, а результати можуть передаватися в усній формі;

- b) готуються результуючі документи під назвою «звіти»;
- c) готуються результуючі документи під назвою «висновки»;
- d) готуються результуючі документи під назвою «листи - повідомлення»;
- e) готуються результуючі документи під назвою «думки».

**17). При виконанні завдань з узгоджених процедур не використовують такі аудиторські процедури:**

- a) запит;
- b) перерахунок та порівняння;
- c) спостереження;
- d) перевірка;
- e) правильної відповіді не запропоновано.

**18). Найсуттєвішою відмінністю супутніх послуг від інших завдань, які регламентуються Міжнародними стандартами, підготовленими Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної Федерації бухгалтерів, є:**

- a) відсутність необхідності висловлення впевненості;
- b) відсутність необхідності планування завдання;
- c) відсутність необхідності складання листа - зобов'язання;
- d) відсутність необхідності дотримання вимог Кодексу етики;
- e) відсутність необхідності дотримання вимог МСКЯ 1.

**19). В складі Міжнародних стандартів, підготовлених Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної Федерації бухгалтерів, затверджені Міжнародні стандарти супутніх послуг для таких видів послуг:**

- a) завдання з надання обмеженої та достатньої впевненості;
- b) завдання з надання впевненості та консультаційні послуги;
- c) завдання з виконання узгоджених процедур та завдання з підготовки інформації;
- d) завдання з аудиту узгоджених процедур та завдання з аудиту підготовленої інформації;
- e) завдання з надання впевненості, інші ніж аудит, та завдання з надання впевненості, інші ніж огляд.

**20). Виконання тих аудиторських процедур, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати, є метою:**

- a) завдання з аудиту або огляду податкової звітності;
- b) завдання з аудиту або огляду розрахунків з бюджетом як статті фінансової звітності;
- c) завдання з підготовки інформації для податкової звітності;
- d) завдання з виконання узгоджених процедур;
- e) завдання з надання обмеженої впевненості стосовно податкової звітності.

## ПРАВИЛЬНІ ВІДПОВІДІ НА ТЕСТОВІ ПИТАННЯ:

ТЕМА	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
ТЕМА 1	A	E	C	B	A	C	B	D	E	E
	A	B	B	A	B	D	C	B	B	A
ТЕМА 2	E	B	C	D	A	C	B	C	A	B
	C	D	E	A	C	E	C	D	B	D
ТЕМА 3	A	B	A	D	A	A	B	C	C	A
	D	D	B	B	A	C	A	B	D	A
ТЕМА 4	C	E	A	C	A	C	E	E	B	B
	E	C	B	A	A	A	A	A	A	A
ТЕМА 5	B	A	B	B	B	A	C	E	A	C
	C	A	C	D	A	B	E	D	D	C
ТЕМА 6	A	A	A	A	A	E	C	A	C	B
	B	B	B	B	B	B	B	B	B	B
ТЕМА 7	A	C	D	B	A	E	B	A	A	E
	B	D	B	C	A	D	D	E	A	C
ТЕМА 8	A	B	D	C	B	D	A	E	D	C
	D	D	C	B	A	C	A	A	B	E
ТЕМА 9	B	B	B	C	D	E	B	C	D	A
	A	B	C	A	E	A	C	B	B	E
ТЕМА 10	A	A	B	C	D	B	B	B	B	B
	A	D	C	D	A	C	D	B	A	E
ТЕМА 11	D	B	D	C	D	E	T	C	B	C
	D	E	D	E	D	C	A	B	C	E
ТЕМА 12	B	B	D	E	A	B	E	B	D	A
	A	A	A	A	C	A	B	B	D	E
ТЕМА 13	D	C	D	C	B	B	B	B	B	A
	C	A	B	C	B	D	D	A	C	C
ТЕМА 14	B	B	C	D	E	A	D	D	D	E
	D	B	E	C	A	B	E	A	C	D

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### *Нормативні та законодавчі документи:*

1. Конституції України (прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України, зі змінами та доповненнями) від 28 червня 1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08 липня 2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1059-12><http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Водний кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради України № 214/95-ВР від 6 червня 1995 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213/95-вр>.
4. Господарський кодекс України (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
5. Земельний кодекс № 2768-III від 25 жовтня 2001 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
6. Кодекс України про надра від 27.07.1994 року № 132/94-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/Z013200.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z013200.html).
7. Лісовий кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради України № 3853-XII від 21 січня 1994 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02 грудня 2010 р (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Цивільний кодекс України № 435- IV від 16 січня 2003 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
10. Закон України «Про правонаступництво України» № 1543-XII від 12 вересня 1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T154300.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T154300.html).
11. Закон України «Про угоди про розподіл продукції» № 1039-XIV від 14 вересня 1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1039-14>.
12. Закон України «Про захист прав споживачів» № 1023-XII від 12 травня 1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1023-12/page>.
13. Закон України «Про господарські товариства» № 1576-XII від 19 вересня 1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
14. Закон України «Про банки і банківську діяльність» № 2121-III від 07 грудня 2000 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.

15. Закон України «Про страхування» № 85/96-ВР від 07 березня 1996 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр>.
16. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» № 755-IV від 15 травня 2003 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.
17. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» № 222-VIII від 02 березня 2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.
18. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» № 2343-XII від 14 травня 1992 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.
19. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» № 1702-VII від 14 жовтня 2014 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>.
20. Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» № 5073-VI від 05 липня 2012 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.
21. Закон України «Про акціонерні товариства» № 514-VI від 17 вересня 2008 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
22. Закон України «Про державну статистику» № 2614-XII від 17 вересня 1992 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>.
23. Закон України «Про туризм» № 324/95-ВР від 15 вересня 1995 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/324/95-%D0%B2%D1%80/page2>.
24. Закон України «Про порядок відділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)» № 899-IV від 05 червня 2003 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/899-15>.
25. Закон України «Про оренду землі» № 161-XIV від 06 жовтня 1998 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.
26. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 08 липня 2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
27. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» № 400/97 –ВР від 26 червня 1997 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>.
28. Закон України «Про пенсійне забезпечення» № 1788-XII від 05 листопада 1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим

- доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>.
29. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці» № 77-VIII від 28 грудня 2014 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/77-19/page4>.
  30. Закон України «Про охорону навколишнього середовища» №1264-XII від 26 червня 1991 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>.
  31. Закон України «Про охорону атмосферного повітря» № 2707 від 16 жовтня 1992 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2707-12>.
  32. Закон України «Про ринок природного газу» № 329-VIII від 09 квітня 2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/329-19>.
  33. Закон України «Про радіочастотний ресурс України» №1770-III від 01 червня 2000 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1770-14>.
  34. Закон України «Про систему оподаткування» № 1251-XII від 25 червня 1991 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
  35. Закон УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» № 1308-XII від 05 липня 1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1308-12>.
  36. Закон України «Про податок на добавлену вартість» № 2007-XII від 20 грудня 1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
  37. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» № 2147-XII від 21 лютого 1992 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.
  38. Закон України «Про державний бюджет України на 1994 рік» № 389-XII від 01 лютого 1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [akon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3898-12).
  39. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/334/94-вр](http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-вр).
  40. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону № 287/97-ВР від 22 травня 1997 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/334/94-вр](http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-вр).
  41. Закон України «Про податок на додану вартість» № 168/97-ВР від 03 квітня 1997 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр>.
  42. Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.» № 314/97 від 05 червня 1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/314/97-вр>.
  43. Закон України «Про списання та реструктуризацію податкової

- заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999 р.» № 428 – XIV від 05 лютого 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/428-14>.
44. Закон України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» № 25-ВР від 15 січня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/25/98-вр>.
  45. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 320-XI від 17 грудня 1998 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/320-14>.
  46. Закон України «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» № 639-VI від 31 жовтня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/639-17>.
  47. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо підтримки агропромислового комплексу в умовах світової фінансової кризи» № 1782-VI від 22 грудня 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1782-17>.
  48. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» № 2287-IV від 23 грудня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2287-15>.
  49. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
  50. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» (№ 909-VIII від 24.12.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page>.
  51. Закон України «Про Рахункову палату» № 576-VIII від 02 липня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
  52. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3126-XII від 22 квітня 1993 р. (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 р. №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>.
  53. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» № 1529 від 03 грудня 1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/U1529\\_99.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U1529_99.html).
  54. Указ Президента України «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» № 92/2002 від 02 лютого 2002 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/U092\\_02.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U092_02.html).
  55. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та

- звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03 липня 1998 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/arhiv/podatкова-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/normativno-pravova-baza/ukazi-prezidenta-ukraini/arhiv-ukaziv-prezidenta-ukraini/ukazi-prezidenta-ukraini-za-1999-rik-/60612.html>.
56. Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» № 141/2013 від 18 березня 2013 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon2.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#n61](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#n61).
57. Указ Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.01.1998 р. № 1328/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1328/98>.
58. Постанова Кабінету Міністрів України «Про державну фіскальну службу України» № 236 від 21 травня 2014 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://law.dt-kt.com/postanova-kabinetu-ministriv-ukrayiny-pro-derzhavnu-fiskalnu-sluzhbu-ukrayiny-vid-21-05-2014-r-236/>.
59. Постанова Кабінету Міністрів України «Положення про ЄДРПОУ» № 118 від 22 січня 1996 р. (у редакції постанови Кабінету Міністрів України № 499 від 22 червня 2005 р. зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/118-96-п>.
60. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру» № 440 від 13 липня 2016 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249189426>.
61. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів» № 1251 від 27 грудня 2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/samozaynyatim-osobam/podatki-ta-zbori/dlya-fizichnih-osib-pidpri/aktsizniy-podatok/normativno-pravovi-akti/print-53252.html>.
62. Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» № 113 від 24 лютого 2016 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/8451/483425/>.
63. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» № 616 від 08 вересня 2016 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/616-2016-%D0%BF>.
64. Постанова Кабінету Міністрів України «Про проведення перерахунку обсягів натуральної та відробіткової форм плати за оренду земельної частки (паю) у грошову» № 672 від 23 квітня 1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP990672.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP990672.html).
65. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для



- цілей трансферного ціноутворення» № 381 від 4 червня 2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/63755.html>.
66. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку попереднього узгодження цін у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення» № 504 від 17 липня 2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP150504.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP150504.html).
67. Постанова Кабінету Міністрів України «Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів» № 66 від 18 лютого 2016 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP160066.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP160066.html).
68. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 1170 від 22 грудня 2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/ediniy-vnesok-na-zagalnoobovyazkove-postanovi-km-ukraini/62502.html>.
69. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку професій працівників з видобутку (переробки) вугілля та працівників вуглебудівних підприємств, яким безоплатно надається вугілля на побутові потреби і до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу яких не включається вартість такого вугілля» № 303 від 17 березня 2011 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP110303.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP110303.html).
70. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок реєстрації договорів оренди земельної частки (паю)» № 119 від 24 січня 2000 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP000119.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP000119.html).
71. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку акумулювання сільськогосподарськими підприємствами сум податку на додану вартість на спеціальних рахунках, відкритих у банках та/або органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів» № 11 від 12 січня 2011 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/news/postKMU\\_11.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/news/postKMU_11.html).
72. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку найбільш поширених і небезпечних забруднюючих речовин, викиди яких в атмосферне повітря підлягають регулюванню» № 1598 від 29 листопада 2001 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1598-2001-п>.
73. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок спеціального використання лісових ресурсів» № 761 від 23 травня 2007 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/761-2007-п>.
74. Постанова Кабінету Міністрів України «Правила поліпшення якісного

- складу лісів» № 724 від 12 травня 2007 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/724-2007-п>.
75. Постанова Кабінету Міністрів України «Санітарні правила в лісах України» № 555 від 27 липня 1995 р. (в редакції постанови Кабінету Міністрів України № 756 від 26 жовтня 2016 р.) (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/555-95-п>.
76. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок надання спеціальних дозволів на користування надрами» № 615 від 30 травня 2011 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/615-2011-п>.
77. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України» № 977-р від 16 вересня 2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/rozporjadjennya/63739.html>.
78. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану дій щодо імплементації кращих практик якісного та ефективного регулювання, відображених Групою Світового банку у методології рейтингу «Ведення бізнесу» на 2016 рік» № 1406-р. від 16 грудня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1406-2015-р>.
79. Наказ Держспоживстандарту «Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» № 457 від 11 жовтня 2010 року (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>.
80. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» № 1307 від 31 грудня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE28267.htm](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28267.htm).
81. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» № 14 від 23 січня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15/paran21#n21>.
82. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації» № 553 від 17 червня 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE29062.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE29062.html).
83. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції» № 8 від 18 січня 2016 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE28317.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28317.html).
84. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств» № 897 від 20 жовтня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE27860.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27860.html).

85. Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах «Про затвердження типового договору оренди земельної частки (паю)» № 5 від 15 січня 2000 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/REG4322.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4322.html).
86. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» № 408 від 10 квітня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE26924.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE26924.html).
87. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку» № 415 від 10 квітня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE26919.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE26919.html).
88. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)» № 560 від 16 червня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE27228.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27228.html).
89. Наказ Міністерства фінансів «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця паркування транспортних засобів та туристичного збору» № 636 від 09 липня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE27357.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27357.html).
90. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи - підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення» № 482 від 16 вересня 2013 р (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/62853.html>.
91. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи» № 859 від 02 жовтня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/65107.html>.
92. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 435 від 14 квітня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15>.
93. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» № 4 від 13 січня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE26556.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE26556.html).

94. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку» № 578 від 19 червня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE27244.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27244.html).
95. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» № 579 від 19 червня 2015 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE27245.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE27245.html).
96. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку» (зі змінами та доповненнями) №715 від 17сервня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1051-15>.
97. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати» № 719 від 17 серпня 2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1051-15>
98. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва» № 772 від 26 грудня 2011 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE20823.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20823.html).
99. Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України «Про затвердження Методики розрахунку розмірів відшкодування збитків, які заподіяні державі в результаті наднормативних викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря» № 639 від 10 грудня 2008 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0048-09>.
100. Наказ Державного комітету лісового господарства України «Правила рубок головного користування» № 364 від 23 грудня 2009 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-10>.
101. Рішення Національної комісії з питань регулювання зв'язку України «Положення про радіочастотний моніторинг у смугах радіочастот загального користування» № 1599 від 16 липня 2009 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0741-09>.
102. Рішення Національної комісії з питань регулювання зв'язку України «Ліцензійні умови користування радіочастотним ресурсом України» № 53 від 19 серпня 2005 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1237-05>.
103. Рішення Розрахункової палати «Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту» № 5-5 від 22 вересня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod\\_rek\\_fin\\_audit.pdf](http://www.as-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf).
104. Рішення Аудиторської падати України «Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» № 182/4 від 27 вересня 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

- <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>.
105. Рішення Аудиторської Палати України № 122/2 від 18 квітня 2003 р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>.
  106. Рішення Аудиторської Палати України «Про застосування стандартів аудиту» № 304/1 від 24 грудня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>.
  107. Рішення Аудиторської Палати України «Про застосування стандартів аудиту та етики» № 290/7 від 27 лютого 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>.
  108. Рішення Аудиторської Палати України «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року» № 168/7 від 30 лютого 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>.
  109. Рішення Аудиторської Палати України «Про застосування стандартів аудиту» № 229/7 від 31 березня 2011 р. (із змінами, внесеними рішенням Аудиторської палати України від 03 листопада 2011 р. № 240/7) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>.
  110. Рішення Аудиторської Палати України «Про застосування стандартів аудиту» № 320/1 від 29 грудня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/796-2015>.
  111. Рішення Аудиторської палати України «Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» № 246/12 від 23 лютого 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc](http://www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc).
  112. Рішення Аудиторської палати України «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» №244/14 від 22 грудня 2011 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrishAPU\\_244.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrishAPU_244.html).
  113. Методика расчета концентраций в атмосферном воздухе вредных веществ, содержащихся в выбросах предприятий, ОНД-86, утвержденная Председателем Государственного комитета СССР по гидрометеорологии и контролю природной среды [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://docload.ru/Basesdoc/2/2826/index.htm>.
  114. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 3, видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_3\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_3_all.pdf).
  115. Міжнародні стандарти державного аудиту ISSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>.
  116. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Д.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.
  117. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.
  118. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007

- року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
119. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зєніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
120. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зєніна, О.В. Гик, С.Г. Бендер. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.
121. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2012\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf).
122. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2012\\_2.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf).
123. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf).
124. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_2.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf).
125. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf).
126. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_2\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf).
127. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003. – 712 с.
128. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. [Повний текст Національних нормативів аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів країни, затверджений рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.12.1998 р.]. – Київ, 1999. – 274 с.

#### **Навчальна, довідкова та статистична література:**

129. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
130. Академічний тлумачний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [sum.in.ua/](http://sum.in.ua/).
131. Амбрик Л.П. Вітчизняний та зарубіжний досвід функціонування спрощених систем оподаткування / Л.П. Амбрик / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.investplan.com.ua/pdf/15\\_2015/8.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/15_2015/8.pdf).
132. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн:

- Навчальний посібник / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. – К.: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
133. Аренс А. Аудит: [Пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек. ; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскоум учету и аудиту). – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
134. Аудит : Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус» – 2005. – 172 с.
135. Аудит : підручник / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький, І.О. Маринич, В.В. Рядська, І.Ю. Чумакова, Н.С. Шалімова, Н.А. Щербакова, С.А. Кириленко]; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с.
136. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
137. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / [О.А. Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін.]. ; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т.І. Ефименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.
138. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / І.К. Дрозд, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Н.С. Шалімова ; за заг. редакцією І.К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. – 208 с.
139. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
140. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
141. Бобровський А. Л. Екологічний менеджмент [Текст] / А.Л. Боровський. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2009. – 586 с.
142. Волинець Т.В. Правова характеристика податку на прибуток підприємств за чинним Податковим кодексом України // Т.В. Волинець / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis\\_64.exe?...PDF/...pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?...PDF/...pdf).
143. Василик О. Д. Податкова система України: Навчальний посібник /О.Д. Василик. – К.: ВАТ «Поліграфкнига». – 2004. – 476 с.
144. Герасименко П. Податок на доходи фізичних осіб : українські парадокси та світовий досвід // ZAXID.NET [Електронний ресурс]. / П. Герасименко. – Режим доступу : [http://zaxid.net/news/showNews/.do?podatok\\_na\\_dohodi\\_fizichnih\\_osib\\_ukrainski\\_paradoksi\\_ta\\_svitoviy](http://zaxid.net/news/showNews/.do?podatok_na_dohodi_fizichnih_osib_ukrainski_paradoksi_ta_svitoviy).
145. Гой І.В. Підприємництво : навч. посіб. / І.В. Гой, Т.П. Смелянська. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 368 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://culonline.com.ua/Books/pidpryemnytstvo\\_goi.pdf](http://culonline.com.ua/Books/pidpryemnytstvo_goi.pdf).
146. Гусейнов Р. М., Горбачева Ю.В., Рябцева В. М. История экономических учений: Учебник / Под общ. ред. Ю. В. Горбачевой / – М.: ИНФРА-М, Новосибирск: Сибирское соглашение, 2000. – 252 с.
147. Гусейнов Р. М. Экономическая история. История экономических учений : учебник / Р. М. Гусейнов, В. А. Семенихина / – 3-е изд., стер. – М.: Издательство «ОмегаЛ», 2009. – 383 с.
148. Давидов Г.М. Ідеї і концепції аудиту / Г.М. Давидов // Наукові праці

- Кіровоградського національного технічного ун-ту: Економічні науки. – Вип. 7. – Ч. І. Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. 136-149.
149. Давидов Г.М. Аудит : теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
150. Давидов Г.М. Аудит: [навч. посіб.] / Григорій Миколайович Давидов. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
151. Давидов Г.М. Аудит: Підручник. / Г.М. Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
152. Давидов Г.М. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Спеціальний випуск 29 (частина 1). – Ужгород, 2010. – С. 294–300.
153. Давидов Г.М. Концепція розвитку аудиторської діяльності в Україні / Г.М. Давидов // Наукові праці Кіровоградського державного технічного ун-ту: Економічні науки. – Вип. 4. – Ч. І. Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 58-66.
154. Давидов Г.М. Сучасна система підходів до здійснення аудиту / Г.М. Давидов, Л.М. Фільштейн // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2015. – №28. – С. 107-118.
155. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-25.
156. Діяльність суб'єктів господарювання. 2015 / Державна служби статистики України. – Київ, 2016. – 483 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ukrstat.org/uk/menu/publikac.htm>.
157. Діяльність суб'єктів великого, середнього, малого та мікро підприємництва / Державна служба статистики України. – Київ, 2016. – 483 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ukrstat.org/uk/menu/publikac.htm>.
158. Дмитренко Г.В. Концептуально-методичні основи організації і здійснення фінансового контролю: монографія / Г.В. Дмитренко. – К.: АДЕФ – Україна, 2009. – 160 с.
159. Дмитришин Б.М. Рента та розвиток рентних відносин в Україні / Б.М. Дмитришин, В.С. Міщенко // Наука та інновації. – 2006. – Т 2. № 5. – С. 81–92.
160. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
161. Дюрядін В. П. Податковий механізм фінансового оздоровлення підприємств: теоретичні аспекти / В.П Дюрядін., А.М. Леміш // Экономика Крыма. – 2004. – № 12. – С. 25-28. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://science.crimea.edu/zapiski/djvu\\_econom/2004/econ\\_12\\_2004/006\\_dyuryadin.pdf](http://science.crimea.edu/zapiski/djvu_econom/2004/econ_12_2004/006_dyuryadin.pdf).
162. Економічна енциклопедія: у 3-х томах / Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002 с.
163. Економічна теорія: Політекономія: Підручник / За ред. В.Д.Базилевича / – К.: Знання, 2006. – 631 с.



164. Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/system/files/Єдина%20комплексна%20стратегія%20розвитку%20сільського%20господарства%20та%20сільських%20територій%20на%202015-2020.pdf>.
165. Зубрицький А.І. Окремі аргументи стосовно доцільності реформування системи екологічних податків [Текст] / А. І. Зубрицький / Збірник наукових праць за результатами науково-практичних заходів «Екологічне оподаткування» ; НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2013. – С. 35–38.
166. Козьменко С. М. Особливості екологічного оподаткування в зарубіжних країнах [Текст] / С. М. Козьменко, Т. В. Волковець // Вісник Сумського державного університету. – 2012. – № 1. – С. 11–18.
167. Концепція незалежності: зовнішній і внутрішній аудит: монографія / Н.С. Шалімова, О.А. Магопєць, М.С. Письменна, Ю.А. Бондар, В.М. Іванков, Ю.В. Табенська; за заг. редакцією І.К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2012. – 240 с.
168. Костицький В. В. Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні) / В.В. Костицький. – К.: ІЗП і ПЗ, 2003. – 772 с.
169. Краткий экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2001. – 1088 с.
170. Крупей Н. С. Економічна сутність податків та їх функції / Н. С. Крупей // Наукові записки. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. – Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Випуск 19. – С. 36 – 40.
171. Кузнєцова С. В. Проблеми розвитку законодавства щодо сплати екологічних та природо-ресурсних податків і зборів [Текст] / С. В. Кузнєцова / Збірник наукових праць за результатами науково-практичних заходів «Екологічне оподаткування» ; НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2013. – С. 61–66.
172. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки / И.М. Кулиш / Вып.1. – Петроград: Наука и школа, 1919. –258 с.
173. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 584 с.
174. Лісовий А. В. Роль податкового контролю у системі державного фінансового контролю / А. В. Лісовий, Т. М. Єгорова // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2011. – №2. – С. 91-94.
175. Логвіновська С.І. Концептуальні підходи до спрощеної системи оподаткування в Україні / С.І. Логвіновська // Економічний форум. – 2013.– №3. – С. 180–188.
176. Маркс К., Енгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства: собр. соч. / К. Маркс, Ф. Енгельс. – 2-е изд. – Т. 21. – М., 1995. – 171 с.
177. Магопєць О.А. Генезис системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні / О.А. Магопєць, А.В. Босенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : [зб. наук. пр.] – Кіровоград : КНТУ, 2015. – Вип. 27. С. 317-322.
178. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія,

- практика [текст]: навчально-практичний посібник / О. І. Малишкін – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
179. Малишкін О.І. Аудит податків: конструкція на майбутнє [Електронний ресурс]. / О.І. Малишкін // Економіка: реалії часу. – 2015. – №1(17). – С. 208–213. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf>.
180. Мартиненко В.П. Зарубіжний досвід становлення майнового оподаткування / В.П. Мартиненко / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA/2014-2/statti/1.pdf>.
181. Матухно М.О. Система адміністрування ПДВ в Україні: стан та перспективи розвитку [Дисертація] / Марина Олександрівна Махутко / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [asta.edu.ua/files/dysertacii/111/matuhno.pdf](http://asta.edu.ua/files/dysertacii/111/matuhno.pdf).
182. Мединська Т.В. Особливості застосування акцизу в Україні та деяких країнах світу / Т.В. Мединська / Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.2. С 207-211.
183. Милль Дж. С. Основы политической экономии: в 3 т. / Джон Стюарт Милль: [пер. с англ.]; – М.: Прогресс, 1981. Т. 3. Влияние общественного развития на производство и распределение. – 1981. – 448 с.
184. Налогообложение: теории, проблемы, решения. Монография / В.П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневого. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
185. Нечай Н.В. Нариси з історії оподаткування / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України, 2002. – 122 с.
186. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І.С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: «ВМВ», 2014. – 418 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2586/1/Оподаткування%20суб'єктів%20господарювання.pdf>.
187. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / Н.М. Деєва, Н.І. Редіна, Т.О. Дулік та ін. / За ред. Н.І. Редіної. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.
188. Опря Є. А. Історичні аспекти формування та розвитку податкової системи в Україні / Є.А. Опря // Університетські наукові записки. – 2005. – № 3. – С. 375-378 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap\\_2005\\_3\\_69](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Unzap_2005_3_69).
189. Організація та методика аудиту : навчальний посібник / В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Т.С. Шаровська, Н.С. Шалімова / за редакцією І.К. Дрозд. – К.: «ТОВ Видавництво «Сова», 2014. – 312 с.
190. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>. 2. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua>.
191. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
192. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : Монографія. / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
193. Петрик О.А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами

- Податкового кодексу України та порядок його організації [Електронний ресурс]. / О.А. Петрик // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – №722 – С. 190–197. – Режим доступу: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12562/1/38\\_190-197\\_Vis\\_722\\_menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12562/1/38_190-197_Vis_722_menegment.pdf).
194. Петрик О.А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами Податкового кодексу України та порядок його організації [Електронний ресурс]. / О.А. Петрик // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722 – С. 190–197. – Режим доступу: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12562/1/38\\_190-197\\_Vis\\_722\\_menegment.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12562/1/38_190-197_Vis_722_menegment.pdf).
195. Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2007.
196. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І.Р. Лютий, Л.М. Демиденко, М.В. Романюк та ін. / За ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
197. Податкова система: Навчальний посібник / за заг. ред. В.Л. Андрущенка. – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 416 с.
198. Податкова система: Навчальний посібник / В.Г. Баранова, О.Ю. Дубовик, В.П. Хомутенко та ін. / за ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344с.
199. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: підручник / А.М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін. – [6-те вид., перероб. та допов.]. – К. : КНЕУ, 2006. – 552 с.
200. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств: Підручник: 3-тє вид. / А.М. Поддєрьогін / – [перероб. та допов.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 460 с.
201. Політекономія. Навчально-методичний посібник для студентів економічних спеціальностей /Укладачі: доцент, к.е.н. М.П. Тарнавський, асистент В.А. Хох, доцент, к.е.н. В.М. Рубан / – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 124 с.
202. Правове регулювання господарської діяльності : навч. посіб. [В.В. Мачуський, Л. О. Кожура, Ю. В. Сагайдак та ін.] ; за заг. ред. доц., к.ю.н. В. В. Мачуського. – К. : КНЕУ, 2015. – 152 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.businesslaw.org.ua/wp-content/PRGD.pdf>.
203. Правове регулювання господарсько-фінансової діяльності підприємства: монографія / В. І. Торкатюк, Г. В. Стадник, А. Л. Шутенко та ін.; за заг. ред. В. І. Торкатюка; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 346 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://eprints.kname.edu.ua/21614/1/2010\\_печ\\_.11МН\\_Монографія\\_-\\_редагування-13.08.pdf](http://eprints.kname.edu.ua/21614/1/2010_печ_.11МН_Монографія_-_редагування-13.08.pdf).
204. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо [пер. с англ.]. – Соч. – Т. 1. – М. : Госполитиздат, 1955. – 360 с.
205. Робертсон Дж. К. Аудит : Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон – М. : КРМГ и Контракт, 1993. – 496 с.
206. Сарана С. В. Правовий режим екологічного оподаткування [Текст] / С.В. Сарана // НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2013. – С. 90–93.
207. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу:

- стан, проблеми, перспективи: монографія [Текст] / М. О. Слатвінська. – Одеса, 2012. – 252 с.
208. Словник української мови: в 11 томах. – Том 4, 1973 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.sum.in.ua](http://www.sum.in.ua).
209. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Издательство социально-экономической литературы. М., 1962.
210. Соколов А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. – М.: ООО «ЮрИноР-Пресс», 2003. – 506 с.
211. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навч. посіб. / А.М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – С. 164.
212. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення:[монографія] / Соколовська А. М. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
213. Ставки ПДВ Європейського союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/>
214. Ставки податку на прибуток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_rates\\_in\\_Europe](https://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_in_Europe).
215. Статистичний щорічник України за 2015 рік / Державна служби статистики України. – Київ, 2016. – 574 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ1\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm).
216. Статистичний збірник «Сільське господарство України за 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ7\\_u.htm](http://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm).
217. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/strategichniy-plan-rozvitku-derjavnoi-/](http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/strategichniy-plan-rozvitku-derjavnoi-/).
218. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України / А. В. Ткаченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 2. – С. 128-133 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb\\_2013\\_2\\_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2013_2_27)
219. Україна у цифрах 2015 / Державна служби статистики України. – Київ, 2016. – 239 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat\\_u/publ1\\_u.htm](https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm).
220. Уразова Е. И. Налоги и экономический рост развивающихся стран (на примере стран Ближнего и Среднего Востока). / Е.И. Азарова. – М.: Наука, 1981. – 179 с.
221. Фрадинський О.А. Розбудова податкової системи України в епоху княжої доби та великого князівства литовського (X – XVI ст.) / О.А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 2. – Т. 1. – С. 102-104.
222. Шалімова Н.С. Етика внутрішнього аудиту: вимоги та підходи щодо забезпечення її дотримання / Н.С. Шалімова // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – №7/2. – С. 20-25
223. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: Монографія / Н.С. Шалімова. – Кіровоград: ТОВ «ІмексЛТД», 2012. – 672 с.
224. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та

- практики: [монографія] / Швабій К. І. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. – 296 с.
225. Шевченко І.В. Екологічне оподаткування: зарубіжний досвід і Україна // І.В. Шевченко / Стратегічні пріоритети. – 2014. – № 2 (31). – С. 55-60.
226. Шевчук С.В. Методологічні підходи до оподаткування нерухомості: західна традиція / С.В. Шевчук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2014. – № 2. – С. 205-217.
227. Цогла О.О., Хом'як Р.Л. Вітчизняна та міжнародна практика запровадження єдиного соціального внеску / О.О. Цогла, Р.Л. Хом'як Р.Л. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/natural/Vnulp/Menegment/2012\\_722/52.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Vnulp/Menegment/2012_722/52.pdf).
228. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 429 с., с. 75.
229. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень: Навчальний посібник. / П.І. Юхименко, П.М. Леоненко. – К.: Знання-Прес, 2005. – 583 с.
230. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
231. Doing Business 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB17-Report.pdf>.
232. Paying Taxes 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf>.

Навчальний посібник

# **СУБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ОПОДАТКУВАННЯ, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ**

*За редакцією доктора економічних наук,  
професора Г.М. Давидова*

Коректура – Ганна Кравченко  
Комп'ютерна верстка – Дмитро Войтенко

Підписано до друку 29.12.2016 р.  
Формат 60х90/16. Папір офсетний. Ум. Друк. Арк. 36,81  
Наклад 300 прим.



ТОВ «Видавництво «Сова»,  
01004, Україна, м.Київ, вул. Антоновича,23-В  
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру  
видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції  
ДК №5089 від 27.04.2016 р.